

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

**Ventajas y desventajas del límite como método de control para la aplicación de convenios para evitar la doble imposición vía reembolso**

Adriana María Arias Pombosa

Tutor: Romeo Fernando Carpio Rivera

Quito, 2019





## **Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis**

Yo, Adriana María Arias Pombosa, autora de la tesis intitulada “Ventajas y desventajas del límite como método de control para la aplicación de convenios para evitar la doble imposición vía reembolso”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

20 de septiembre de 2019

Firma: \_\_\_\_\_



## **Resumen**

Con el objetivo de definir la jurisdicción en la cual tributarán los ingresos generados por las operaciones comerciales, respecto a la prestación de servicios, que se dan entre todos los países del mundo, se han firmado varios convenios para evitar la doble imposición, en el caso de Ecuador, se han ratificado 19 convenios internacionales, los mismos están amparados por la Constitución de la República y prevalecen sobre cualquier otra norma.

Los convenios internacionales que ha firmado y ratificado el Ecuador, se basan en los modelos más utilizados a nivel mundial que son: el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de Convenio de la ONU. Pero estos convenios no pueden crear impuestos o modificar la normativa interna, ya que la Constitución señala que, los impuestos se establecen, modifican, exoneran o extinguen, por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional.

Hay que considerar que las operaciones comerciales que se derivan de las necesidades de cada país a nivel mundial, son cada vez más complejas, y el controlar estas operaciones de igual forma se vuelve complejo para las administraciones tributarias, bajo este inconveniente se han detectado diferentes formas de evadir impuestos ocultando ingresos o eludirlos utilizando los vacíos que se encuentran en los mismos convenios internacionales y en las normas internas de cada Estado, para ello se requieren métodos que permitan identificar las operaciones que generan riesgo para la recaudación tributaria, es por ello que, en la norma interna del Ecuador, se establecen varias formas de control para las operaciones internacionales, y además, se menciona que la administración tributaria puede establecer los montos máximos para aplicar los beneficios estipulados en los convenios internacionales de manera automática o vía devolución. Es por esto que el Servicio de Rentas Internas a través de la Resolución DGERCGC18-00000433 publicada el 28 de diciembre del 2018, ha establecido los montos máximos para la aplicación directa de los convenios para evitar la doble imposición, y si las operaciones comerciales superan estos montos, los beneficios se aplican vía devolución, y la resolución NAC-DGERCGC16-00000388, que establece los requisitos para solicitar la devolución.

El presente trabajo consiste en analizar las formas de control adoptadas por la administración tributaria, los casos de riesgo detectados y el límite de aplicación de los convenios internacionales como una forma de control.



Dedicado especialmente a mi madre la Licenciada Margarita Pombosa Gómez, a mis hermanos los Arquitectos Margarita y Raúl Arias, porque han sido un ejemplo de constancia y superación, y me han acompañado en cada paso de mi vida con su apoyo incondicional, y a mis hijos Alejandro y Victoria por ser los pilares de todo esfuerzo y el motivo para dar lo mejor de mí cada día.





## **Agradecimientos**

Agradezco a mi familia, por todo el apoyo, por las palabras de aliento y paciencia durante el tiempo que me tomó realizar mis estudios. A la Ingeniera Mildrey Pazmiño y a la Ingeniera Johana Jaramillo, por ser un apoyo en el aprendizaje laboral y por permitirme poner en práctica todos los conocimientos adquiridos.



## Tabla de contenidos

Introducción .....	17
Capítulo primero .....	19
Introducción a los convenios para evitar la doble imposición.....	19
1. La administración tributaria .....	22
2. Principios del régimen tributario .....	23
3. Deberes de la administración tributaria.....	26
4. Fiscalidad Internacional .....	26
5. Definición de Fiscalidad Internacional .....	27
5.1. Partes relacionadas .....	28
5.2. Precios de transferencia .....	29
5.3. Pagos al exterior.....	31
5.4 Establecimiento permanente .....	31
5.5. Reembolsos de gastos al exterior .....	32
5.6. Paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición .....	33
5.7. Rentas obtenidas en el exterior .....	35
6. Residencia fiscal .....	35
7. Modelos de Convenios Tributarios.....	38
7.1. Convención Modelo elaborado por la Organización de las Naciones Unidas sobre la doble tributación.....	39
7.2. Acuerdo para evitar la doble imposición de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) .....	40
7.3. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) .....	42

Capítulo segundo.....	43
Convenios para evitar la doble imposición.....	43
1. Generalidades.....	43
2. Importancia .....	45
3. El papel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) .....	46
3.1. Influencia del modelo .....	47
3.2. Ámbito de aplicación.....	48
3.3. Distribución de las potestades tributarias entre los estados en función de los tipos de renta .....	49
3.4. Métodos para evitar la doble imposición.....	49
3.5. Características principales.....	52
4. Principales métodos elusivos y evasivos relacionados con su aplicación.....	53
5. Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador .....	57
Capítulo tercero .....	61
La administración tributaria ecuatoriana ante los convenios para evitar la doble imposición.....	61
1. Antecedentes de la aplicación de los convenios para Evitar la Doble Imposición en Ecuador .....	61
2. Análisis normativo y legalidad de la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición en Ecuador .....	62
3. Acciones de control implementadas por la administración tributaria .....	64
4. Análisis comparativo de normas similares implementadas por administraciones tributarias de otros países.....	66
4.1. Panamá .....	66
4.2. Colombia.....	69
5. Análisis de la incidencia de las acciones de control en la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones .....	70
6. Devolución de retenciones en la fuente por aplicación de convenios para evitar la doble imposición.....	72

6.1. Análisis del procedimiento de devolución (expedito) .....	82
6.2. Análisis de la solicitud.....	85
6.3. Respuesta a la petición.....	87
7. Análisis de los principales casos detectados .....	87
8. Ventajas y desventajas del límite como método de control para la aplicación de convenios para evitar la doble imposición vía reembolso .....	98
8.1. Ventajas.....	98
8.2. Desventajas.....	99
Capítulo cuarto.....	103
Conclusiones y recomendaciones .....	103
1. Conclusiones .....	103
2. Recomendaciones .....	105
Bibliografía .....	107
Anexos.....	113



## Lista de ilustraciones

Figura N°. 1. 1. Jerarquía de las normas en Ecuador.....	20
Figura N°. 1. 2. Principios del Régimen Tributaria.....	24
Figura N°. 1. 3. Formas de Control de la Administración Tributaria.....	28
Figura N°. 1.4. Rentas en el exterior.....	35
Figura N°. 1.5. Países de la CAN.....	43
Tabla N°. 2. 1. Modelos de Convenios más Utilizados.....	44
Tabla N°. 2. 2. Formas de aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición....	51
Tabla N°. 2. 3. Países con los cuales Ecuador mantiene Convenios Internacionales.....	57
Tabla N°. 2. 4. Beneficio tributario por la exoneración de ingresos por Convenios Internacionales.....	59
Tabla N°. 3.1. 20 Fracciones Básicas Gravadas con 0% por año.....	73
Figura N°. 3.2. Requisitos para solicitar <i>devolución de retenciones en la fuente</i> .....	75
Tabla N°. 3.3. <i>Administraciones tributarias</i> .....	76
Figura N°. 3.4. <i>Modelo de Apostilla</i> .....	78
Tabla N°. 3.5. <i>Países que tienen Convenio con Ecuador y que requieren Apostilla de La Haya</i> .....	78
Tabla N°. 3.6. <i>Retención Ejercicio 1</i> .....	80
Tabla N°. 3.7. <i>Retención Ejercicio 2</i> .....	81
Tabla N°. 3.8. <i>Datos Del Beneficiario</i> .....	85
Figura N°. 3.9. Solicitudes de devolución en aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición .....	89
Figura N°. 3.10. Gastos sin Sustancia Económica .....	89
Figura N°. 3.11. Ocultamiento del Beneficiario Efectivo.....	94
Figura N°. 3.12. Flujo del Treaty Shopping .....	96
Figura N°. 3.13. Flujo del Gross Up .....	98





## Introducción

En un mundo globalizado, como en el que vivimos hoy en día, en el que se dan las operaciones comerciales entre todos los países de una manera tan fácil gracias a los avances tecnológicos que se han dado aceleradamente, es necesario crear una convivencia en armonía a nivel mundial, con todas las características que lo conforman.

Considerando que los ingresos que genera cada país son muy importantes para la inversión en educación, salud, movilidad y nuevas plazas de empleo; pero también es necesario considerar que no se puede imponer una carga fiscal muy fuerte a los actores de cada Estado, y que se disminuyan considerablemente sus rentas, ya que esto retrasaría el desarrollo económico y se vería perjudicado por la falta de inversión, tanto nacional como extranjera.

Adicionalmente, las personas naturales y jurídicas buscan la mejor forma de obtener ingresos a través de sus actividades económicas, abriendo mercados tanto nacionales como internacionales, y es de ahí en donde surge la pregunta al momento de cumplir con la imposición tributaria, de tomar o no la decisión de contratar servicios del exterior considerando el país en el que esté ubicado el proveedor, y si tiene o no convenio con Ecuador.

Por todo lo mencionado anteriormente, los países se han visto en la obligación de emitir normativas para regular los ingresos gravados en su territorio, y mantener acuerdos internacionales para que el mismo ingreso no tribute en varios Estados, afectando la renta.

Pero hay quienes pueden hacer un mal uso de los convenios internacionales, buscando formas de beneficiarse aplicando lo establecido en los mismos, es por ello que las administraciones tributarias de cada Estado están en su facultad de establecer formas de control sobre las operaciones comerciales al momento de la aplicación de un convenio, de esta manera, el artículo 48 de la Ley Régimen Tributario Interno de Ecuador menciona que el Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución montos máximos y otros

requisitos formales, generales o por tipo de renta, para que apliquen automáticamente los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición.<sup>1</sup>

Y es precisamente sobre este método de control de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición mediante devolución, que se enfoca la presente tesis.

---

<sup>1</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Séptimo Suplemento del Registro Oficial 913, del 30 agosto de 2016, art. 48

## **Capítulo primero**

### **Introducción a los convenios para evitar la doble imposición**

Ya que los convenios para evitar la doble imposición son tratados mediante los cuales se establecen las reglas a seguir cuando existen operaciones comerciales, financieras y todas las que se mencionan en los mismo, entre los países que lo han firmado, se entiende que la normativa interna no puede ir en contra de lo estipulado en ellos, dando de esta manera la seguridad necesaria para incentivar la inversión extranjera en nuestro país, por la misma razón en el Artículo 424 de la Constitución de la República del Ecuador, se establece que:

La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener de conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficiencia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecen sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.<sup>2</sup>

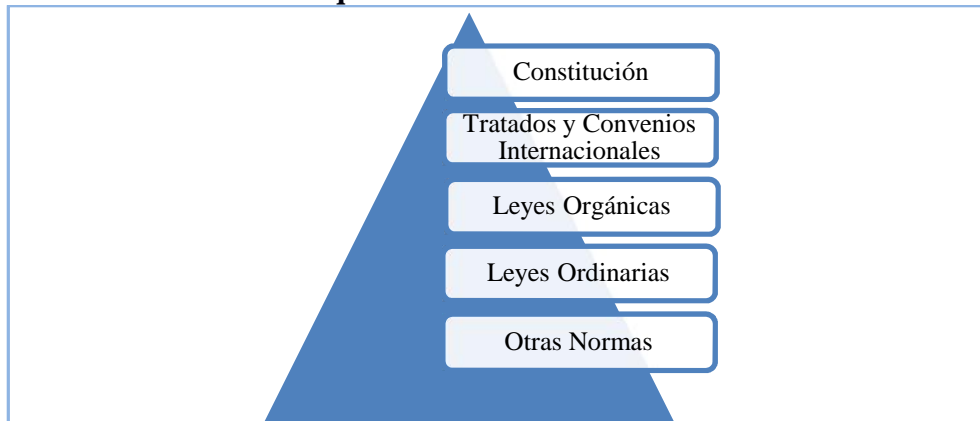
La normativa legal de los tratados internacionales se ampara en la Constitución de la República del Ecuador, acorde a la cual se establecen reglamentos, normativas, resoluciones entre otros elementos, que facilitan la gestión del tema tributario en cuanto a los acuerdos de doble imposición.

En el mismo cuerpo legal se establece la jerarquía de aplicación de las normas, el cual será el siguiente:

---

<sup>2</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial N° 449, 20 de octubre de 2008, art. 424.

Figura N°. 1. 1.  
**Jerarquía de las normas en Ecuador**



Fuente: Art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador

Con el fin de reducir la evasión fiscal e incrementar la recaudación para financiar el Presupuesto del Estado, se crea el Servicio de Rentas Internas mediante la Ley 41, publicada en el Registro Oficial N° 206 del 2 de diciembre de 1997, que en adelante será la institución que administre la recaudación de los tributos nacionales, cuya gestión estará basada en las disposiciones de la misma Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos aplicables.<sup>3</sup>

Los convenios para evitar la doble imposición establecen las reglas que se deben cumplir al momento de mantener operaciones entre los países firmantes, pero no pueden crear impuestos o modificar la normativa interna, así lo estipula la Constitución ecuatoriana, ya que los impuestos se establecen, modifican, exoneran o extinguen, por iniciativa de la Función Ejecutiva representada por el Presidente de la República y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional.<sup>4</sup>

Cada país tiene la potestad de definir como se aplicarán dichos convenios, tal como se señala en el párrafo 26.2 de los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, es decir, puede aplicarse directamente los beneficios establecidos o vía reembolso.

Considerando lo mencionado, en el artículo 48 de la Ley Régimen Tributario Interno menciona que el Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución

<sup>3</sup> Ecuador, *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, Registro Oficial N° 206, 2 de febrero de 1997, art. 1.

<sup>4</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial N° 449 20 de octubre de 2008, art. 301.

montos máximos y otros requisitos formales, generales o por tipo de renta, para que apliquen automáticamente los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición, y, si estos montos se superan, el mecanismo de aplicación será mediante devolución.<sup>5</sup>

En línea con lo anterior, en cuanto a la declaración de retenciones por pagos realizados en el exterior, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 134 señala que aquellos contribuyentes que deseen acogerse a los beneficios de convenios de carácter internacional deben sustentar su residencia fiscal con un certificado fiscal emitido por la autoridad competente de cada Estado, debidamente apostillado o autenticado por el cónsul, correspondiente al periodo en el cual se realiza las operaciones que generan un beneficio en aplicación del respectivo convenio.<sup>6</sup>

Ante lo cual, el Servicio de Rentas Internas emitió la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433 publicada en el Registro Oficial 396 con fecha 28 de diciembre del 2018, vigente a partir del 01 de enero de 2019, mediante el cual establece como monto máximo para la aplicación automática de beneficios de convenios orientados a evitar la doble imposición, cincuenta fracciones básicas gravadas con tarifa cero del impuesto a la renta de personas naturales, realizados por un mismo agente de retención, para operaciones que se efectúen a partir de enero del ejercicio fiscal 2019<sup>7</sup>, derogando la Resolución NAC-DGERCGC16-00000204.

Se debe considerar que hasta diciembre del año 2019, se encontró vigente la Resolución NAC-DGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial 775 de 14 de junio del 2016, vigente hasta el 31 de diciembre del 2018, la cual planteaba, como monto máximo para la aplicación automática de beneficios de convenios orientados a evitar la doble imposición, veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero del impuesto a la renta de personas naturales, realizados por un mismo agente de retención, para operaciones que se efectúen desde la fecha de publicación en el Registro Oficial en junio del 2016 y hasta

---

<sup>5</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 913, Séptimo Suplemento, 30 de diciembre de 2016, art. 48.

<sup>6</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento 8 de junio de 2010, Última modificación: 26 de abril 2018, art. 134.

<sup>7</sup> Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433*, Registro Oficial 396, 28 de diciembre de 2018, art. 3.

diciembre del ejercicio fiscal 2018, siempre que dicho valor corresponda a costos y gastos deducibles para el agente de retención.<sup>8</sup>

## **1. La administración tributaria**

Previo a establecer el papel que cumple la administración tributaria, resulta indispensable tener clara la importancia del Estado como una forma de organización social, y que es ente que abarca a diversas empresas dentro de un determinado territorio geográfico, que cuenta con determinado poder para establecer normas que regulan la sociedad.

La misión del Estado se justifica debido a que se orienta a los siguientes parámetros:

- Proteger y respaldar el bienestar de la sociedad, así como garantizar la justicia y el orden en el accionar entre sus miembros.
- Redistribuir la renta de forma equitativa entre los ciudadanos, y a la vez mantener el patrimonio colectivo.
- Proveer a la sociedad, tanto de bienes como de servicios públicos, como es el caso de carreteras, seguridad, etc.
- Corregir los fallos del mercado.

En tal virtud, el propósito del Estado ecuatoriano se encamina a lograr un desarrollo equitativo, sostenible y equilibrado de todos y cada uno de los diversos sectores de la sociedad, para lo cual, cuenta con las siguientes herramientas que facilitan su funcionamiento:

- La Constitución de la República
- La política pública.

El propósito de la administración tributaria abarca a más de su función recaudatoria de los impuestos, la promoción del bienestar general de la sociedad, en virtud de lo cual, debe dar cumplimiento a la legislación tributaria de forma eficiente, equitativa, eficaz y ética; maximizando así la cultura y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así

---

<sup>8</sup> Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204*, Registro Oficial 775, 14 de junio de 2016, art. 2.

obtener los recursos que requiere el Estado ecuatoriano para cumplir con las obligaciones mencionadas.

Las administraciones tributarias, deben reflejar una gestión eficiente de los tributos, tanto en lo que se refiere al monto razonable de los recursos utilizados para el desarrollo de sus funciones, como así también a la carga impuesta a los administrados a través de las formalidades exigidas para cumplir con sus obligaciones tributarias<sup>9</sup>.

En conclusión, las administraciones tributarias tienen como función primordial coadyuvar al desarrollo económico del país, lo que permitirá asegurar la correcta recaudación de los impuestos, que representan un ingreso significativo para el presupuesto del Estado, y por ende, el bienestar general de la sociedad.

## **2. Principios del régimen tributario**

El régimen tributario se rige por nueve principios orientados a promover la redistribución de la renta, la generación de fuentes de empleo, la producción tanto de bienes como de servicios, así como las conductas ecológicas, sociales y económicas de forma responsable, teniendo en cuenta que, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias representa un gran reto para la administración tributaria, más aún considerando aquellas prácticas de evasión y elusión fiscal.<sup>10</sup>

En tal virtud, la potestad de la administración tributaria facilita la fijación de directrices para la aplicación de normas respecto de los sujetos pasivos, así como facilitar y contribuir al desarrollo de un buen manejo tributario, orientados a crear valor para la sociedad, promoviendo tanto la eficacia como la eficiencia en el ámbito de la gestión tributaria, y a la vez, regidos por los principios constitucionales.

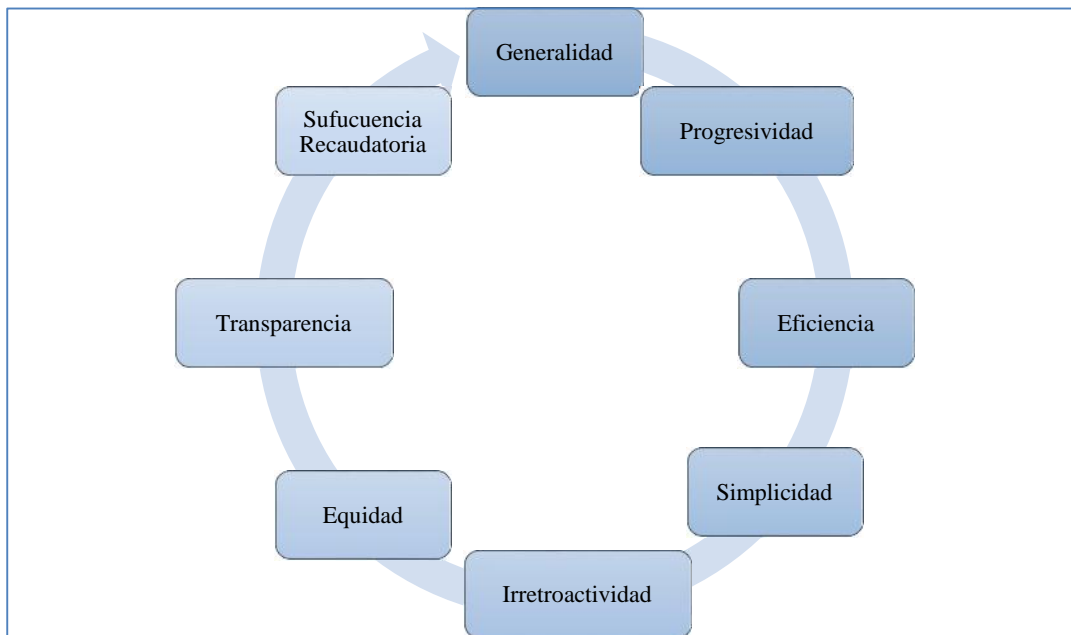
El régimen tributario se caracteriza por los principios que se muestran a continuación:

---

<sup>9</sup> Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*, Documento de Trabajo BID # IDB-WP-131. OCDE. 2004.

<sup>10</sup> Manuel Luna; Victoria Sánchez. *Administración Tributaria. El papel del Sistema Tributario dentro de la política económica del nuevo gobierno que se inició*. MLVS. Lima, Octubre 2005.

Figura N°. 1. 2.

**Principios del régimen tributario**

Fuente: Constitución de la República del Ecuador, 2008<sup>11</sup>

Elaboración: propia.

#### Ñ **Principio de generalidad:**

Se refiere a que las leyes tributarias deben dirigirse a los contribuyentes de forma general y sin discriminación, expedidas para su aplicación de forma global en los casos que lo amerite.

#### Ñ **Principio de progresividad:**

Se vincula con aspectos contributivos, y señala que, a mayor capacidad económica del contribuyente, mayor será el importe que debe pagar por sus impuestos, es decir, el monto del tributo se incrementará en una proporción cada vez mayor de la que lo hace la base del impuesto.

---

<sup>11</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.



### Ñ **Principio de eficiencia:**

Este principio se enfoca hacia la optimización en el uso de los recursos públicos disponibles, es decir, maximizar los ingresos y minimizar los costos, desde el diseño de impuestos, hasta el proceso recaudatorio.

### Ñ **Principio de simplicidad administrativa:**

Permite fijar a la administración Tributaria mecanismos que faciliten tanto la comprensión como el acceso a información y procesos vinculados a los tributos, así como poner a disposición de los contribuyentes, las consecuencias que se derivan de ellos, incitando a que el sujeto pasivo de cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

### Ñ **Principio de irretroactividad:**

Bajo este principio, la emisión o publicación de leyes tributarias, normas, reglamentos y circulares de ámbito general, son de aplicación para el futuro, es decir, no se aplica en aquellos hechos que se produjeron antes de la norma.

### Ñ **Principio de equidad:**

Se realiza una distribución impositiva en función de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y enmarcándose en un accionar igualitario e imparcial; por lo cual se considera la capacidad de pago de cada individuo aplicando los criterios de equidad tanto horizontal (a igual capacidad económica, igual tributo a pagar) y vertical (a mayor capacidad económica, mayor tributo debe asumir).

- **Principio de transparencia:**

La información del accionar de la administración tributaria, de forma general, es de acceso público al servicio tanto de los contribuyentes como de la sociedad en general, considerando que existe información que por su naturaleza y características goza de confidencialidad, motivo por el cual, no puede ser divulgada; y está protegida conforme la ley suprema, la Constitución de la República del Ecuador.

### Ñ **Principio de suficiencia recaudatoria:**

Este principio fue incorporado en la Constitución en el año 2008, y establece que la recaudación debe ser suficiente para las necesidades del Estado, lo cual exige flexibilidad organizacional y una constante adaptación al cambio, a fin de evitar el déficit público.<sup>12</sup>

### **3. Deberes de la administración tributaria**

La gestión de la administración tributaria va más allá de velar por el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos, deben también dar cumplimiento a aquellos deberes plasmados en el Código Tributario, de los cuales se consideran a continuación los relacionados con el presente trabajo<sup>13</sup>:

1. Debe receptar y analizar todo tipo de petición o reclamo, con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la normativa.
2. Emitir resoluciones debidamente motivadas y notificarlas dentro de los tiempos establecidos en la norma para que surta los efectos jurídicos esperados.

### **4. Fiscalidad Internacional**

En un mundo globalizado, como lo es hoy en día, en el que es imprescindible las operaciones entre los países para generar un desarrollo comercial, tecnológico, entre otros, es común que cada jurisdicción tributaria exija para sí el gravamen sobre las rentas generadas por dichas operaciones que sobrepasan las fronteras, garantizando la soberanía de cada país, es así que existe la necesidad de un vínculo entre los Estados para evitar que un mismo hecho generador se grave dos veces, manteniendo una cooperación mutua con cruce de información y políticas de reciprocidad, reconociendo la presencia de varias formas de evasión y elusión fiscal, sobre los cuales se busca la manera de mitigar estos

---

<sup>12</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

<sup>13</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Ley Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de diciembre de 2016, art. 103.

comportamientos poco éticos de los contribuyentes, ya que se ve afectada la recaudación tributaria.<sup>14</sup>

Los vertiginosos cambios del entorno han desencadenado una mayor demanda de bienes y servicios a nivel mundial, lo que ha permitido que ciertas empresas alcancen un alto grado de desarrollo en el comercio internacional, a lo cual han contribuido notablemente los avances tecnológicos, que han facilitado diferentes tipos de comercio.

Cabe mencionar que, una parte de la economía obedece al giro del negocio de las multinacionales, las cuales, deben ser eficientes para mantenerse en el mercado de forma competitiva.

## **5. Definición de Fiscalidad Internacional**

Podemos definir a la fiscalidad internacional como la disciplina que se ocupa del estudio de las relaciones y actividades económicas entre los residentes de distintos Estados, desde el punto de vista tributario y de manera especial, en lo relacionado con el Impuesto a la Renta<sup>15</sup>, que engloba todos sus ingresos.

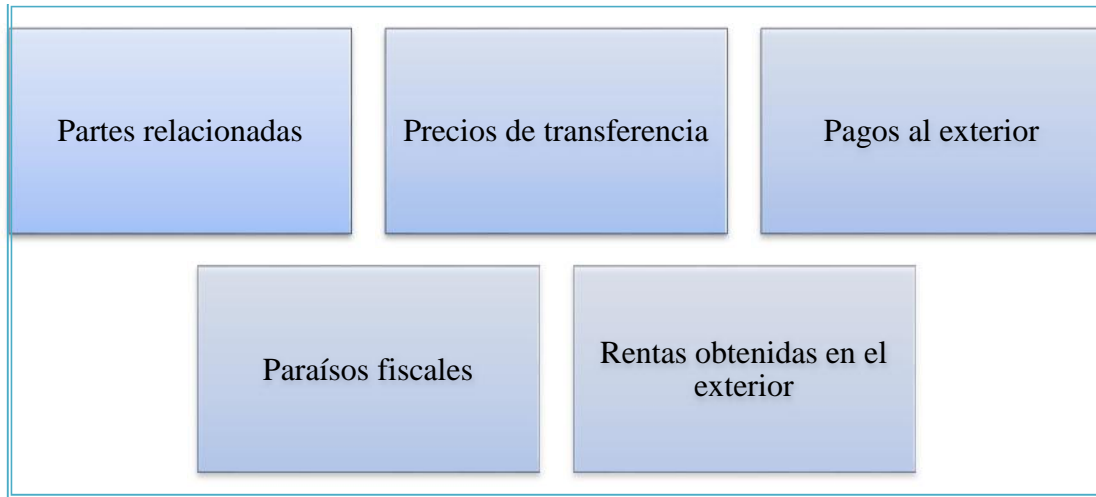
El tema de fiscalidad internacional implica que distintos elementos sean conocidos y considerados por la administración tributaria del Ecuador, para ejercer un control respecto a los pagos realizados al exterior, los mismos que pueden beneficiarse de un convenio para evitar la doble imposición, y que pueden generar un riesgo a la recaudación interna del Ecuador, los cuales son:

---

14 Vallejo Aristizábal, Sandro; Maldonado López, Galo; “Los Convenios para Evitar la Doble imposición”, Revista Fiscalidad – Edición 1, curto trimestre 2007, 44 - 45.

15 Material utilizado por el Economista Romeo Carpio en su cátedra de Fiscalidad Internacional.

Figura N°. 1.3.

**Formas de Control de la Administración Tributaria**

Fuente: Instituto de Estudios Fiscales. *Modelo de Convenio Tributario*. OCDE. 2016.

Elaboración: propia.

Es importante profundizar en cada uno de los elementos señalados, ya que ejercen un control sobre las operaciones que se realizan entre un residente y un no residente.

### 5.1. Partes relacionadas

Las partes relacionadas comprende tanto a personas naturales como a sociedades, sean residentes o no en territorio ecuatoriano, quienes pueden participar de forma directa o indirecta, en el nivel jerárquico, en la gestión, el control o en el capital de otra sociedad o de un tercero; además, se considera también como partes relacionadas aquellos sujetos pasivos que realizan transacciones con sociedades residentes, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.<sup>16</sup>

Adicionalmente, para la administración tributaria del Ecuador, se consideran partes relacionadas cuando existen los siguientes casos:<sup>17</sup>

1. Aquella persona natural o sociedad cuya participación directa o indirecta alcance el

<sup>16</sup> Instituto de Estudios Fiscales. *Modelo de Convenio Tributario*. OCDE. 2016.

<sup>17</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario*, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 13 de junio de 2016, art. 4

- 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
2. Sociedades donde sus socios, accionistas o cónyuges de los mismos, e incluso parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, evidencien una participación directa o indirecta mínima del 25% del capital social o de los fondos propios o en aquellos casos que mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
  3. Persona natural o sociedad que sea titular de forma directa o indirecta del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
  4. Sea persona natural o sociedad, que esté domiciliada o no en el Ecuador, y que realiza el 50% o más de sus ventas o compras, sean estos bienes, servicios u otro tipo de transacción, efectuado con una sociedad o persona natural, que esté domiciliada en territorio nacional o fuera de él. Para efectos de considerar las partes relacionadas, la administración tributaria debe notificar a los contribuyentes, quienes pueden demostrar que cualquier tipo de relacionamiento es nulo, sea este por dirección, control, administración y capital.

Aquellos contribuyentes que den cumplimiento a los preceptos fijados en esta norma, se sujetan al régimen de precios de transferencia y, además, deben presentar anexos e informes y demás documentos vinculados, sin que sea necesario que se efectúe la notificación por parte de la administración tributaria.

Es importante el poder reconocer la existencia de una vinculación entre partes relacionadas, ya que puede un residente mantener operaciones con un no residente y que los mismos accionistas o representante legal del residente establezca una sociedad en un país con el cual Ecuador mantiene un convenio para evitar la doble imposición, con el objetivo de beneficiarse de lo establecido en el convenio, es decir, que el beneficiario efectivo se encuentre en Ecuador.

## **5.2. Precios de transferencia**

Los denominados precios de transferencia implican aquellos que son establecidos o pactados en el desarrollo de operaciones que se realizan entre partes relacionadas, y dichas operaciones pueden implicar la transferencia de bienes que pueden ser tangibles o

intangibles e incluso comprende la prestación de servicios, así también, la concesión de préstamos, entre otros<sup>18</sup>.

Se debe considerar que, todas las personas naturales o jurídicas que tienen un negocio, independientemente del tipo de producto o servicio al que se dediquen, buscan bajar costos para obtener una mayor utilidad, y no está mal que lo hagan, pero pueden existir operaciones entre partes relacionadas que se realicen de tal manera que sea perjudicial para el mercado local, que afecten a la plena competencia, y que adicionalmente esto ocasione una menor renta, la cual debió gravarse en el país.

Es por ello que el régimen de precios de transferencia está orientado a regular con fines tributarios, que las operaciones entre partes relacionadas se den en las mismas condiciones como si se efectuara entre partes independientes, es decir, que existan condiciones de plena competencia.

Si la administración tributaria detectara que existen diferencias en sus operaciones y una de las partes se benefició por ser parte relacionada, las utilidades obtenidas serán sometidas a imposición.<sup>19</sup>

Por tal motivo la administración tributaria ha establecido obligaciones que se deben cumplir cuando existen transacciones entre partes relacionadas, y son las siguientes:

- a. Dar cumplimiento al principio de plena competencia, para efectos tributarios.
- b. Realizar adecuadamente la declaración de Impuesto a la Renta, llenando cada uno de los casilleros con información real.
- c. En aquellos casos en que se supere los montos operacionales establecidos por la normativa, se debe presentar la declaración, en un período de tiempo que no supere los dos meses posteriores a la fecha de exigibilidad de la declaración; además, se debe presentar:
  1. El anexo de operaciones efectuadas con partes relacionadas;
  2. Un Informe de precios de transferencia.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Ecuador Servicio de Rentas Internas “*Fiscalidad Internacional*”, accedido 22 de agosto de 2018, Precios de Transferencia, párr. 11, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>.

<sup>19</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 913, Séptimo Suplemento, 30 de julio de 2016, art. 24-25.

<sup>20</sup> Ecuador SRI, “*Fiscalidad Internacional*”, SRI, accedido 05 de agosto de 2018, Precios de Transferencia, párr. 2, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

### 5.3. Pagos al exterior

Los pagos realizados en el exterior pueden ser deducibles del impuesto a la renta, siempre que sean utilizados para obtener rentas gravadas y hayan sido sujetos de la retención en la fuente, con excepción de aquellos pagos en los que se puede aplicar directamente un convenio para evitar la doble imposición, incluyendo aquellos pagos que superen el monto límite establecido por la administración tributaria y se aplique el Convenio por la vía de la devolución.

De la misma forma, para el beneficiario, lo pagado representa un ingreso gravable en el Ecuador.<sup>21</sup>

Si las personas naturales o sociedades residentes en Ecuador, han obtenido ingresos en otro Estado con el cual existe un convenio para evitar la doble imposición, y han sido sujetos a imposición en ese otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador, pero si provienen de paraísos fiscales no se aplicará dicha exención.<sup>22</sup>

Sin embargo, si la administración tributaria, detecta que se trata de una triangulación con un país con el cual Ecuador no ha firmado un convenio para evitar la doble imposición, y el no residente actúa como intermediario para beneficiarse de esta condición, podrá determinar el impuesto a pagar, sin dejar de lado las responsabilidades penales en las que se ha incurrido.<sup>23</sup>

### 5.4 Establecimiento permanente

Es importante definir lo que es un establecimiento permanente, y cuando se lo considera como tal en Ecuador, ya que de acuerdo a esta definición se aplicaría o no un convenio para evitar la doble imposición.

---

<sup>21</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 913, Séptimo Suplemento, 30 de julio de 2016, art. 13.

<sup>22</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 913, Séptimo Suplemento, 30 de julio de 2016, art. 49

<sup>23</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario*, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 13 de junio de 2016, art. 30.

Con esto se tiene que, para efectos tributarios se considera que las empresas extranjeras tienen un establecimiento permanente cuando:

- Existe un lugar fijo el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades
- Si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica.<sup>24</sup>
- Cuando esté establecido dentro del mismo convenio para evitar la doble imposición (artículo 5 del Convenio).

### **5.5. Reembolsos de gastos al exterior**

Cuando exista un reembolso de gastos al exterior, relacionado con la actividad realizada en Ecuador, para que este valor pueda ser deducible de Impuesto a la Renta, deberá contar con la respectiva retención en la fuente.

El reembolso se entenderá producido cuando existan las siguientes circunstancias:<sup>25</sup>

- a) Los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre;
- b) Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y,
- c) Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso.

---

<sup>24</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario*, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio de 2010, última modificación 13 de junio de 2016, art. 9.

<sup>25</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio 2010, Última modificación: 26 de abril 2018, art. 30.



## 5.6. Paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición

Para la administración tributaria ecuatoriana, se considera paraíso fiscal a los regímenes o jurisdicciones en las que se cumplan al menos dos de las siguientes condiciones<sup>26</sup>

1. Tener una tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador o que dicha tarifa sea desconocida.
2. Permitir que el ejercicio de actividades económicas, financieras, productivas o comerciales no se desarrolle sustancialmente dentro de la respectiva jurisdicción o régimen, con el fin de acogerse a beneficios tributarios propios de la jurisdicción o régimen.
3. Ausencia de un efectivo intercambio de información conforme estándares internacionales de transparencia, tales como la disponibilidad y el acceso a información por parte de las autoridades competentes sobre la propiedad de las sociedades, incluyendo los propietarios legales y los beneficiarios efectivos, registros contables fiables e información de cuentas bancarias, así como la existencia de mecanismos que impliquen un intercambio efectivo de información.

Para efectos tributarios, la administración tributaria podrá considerar estas condiciones aun cuando el régimen no se encuentra en el listado de paraísos fiscales, emitido por el Servicio de Rentas Internas.<sup>27</sup>

Mediante decreto ejecutivo 476, del 13 de agosto de 2018, el Presidente de la República del Ecuador, emitió el “Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera”, , en el que se menciona que, para incluir en el listado de paraísos fiscales a un régimen o jurisdicción, se tomará en cuenta lo mencionado en la Ley interna, y

---

<sup>26</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018, segundo artículo innumerado después del artículo 4.

<sup>27</sup>Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación: 26 de abril 2018, art. 30.

se considerará como condición de menor tasa impositiva al Impuesto a la Renta o impuesto de naturaleza análoga, y que dicha tasa efectiva sea menos al 60% de la que corresponde a Ecuador.

Adicionalmente, se establece que, una vez que el Ecuador cuente con el intercambio de información con la jurisdicción evaluada, la administración tributaria tendrá hasta un año para verificar su efectividad de acuerdo a los estándares del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales que estén vigentes.<sup>28</sup>

Hay que tomar en cuenta, que los paraísos fiscales permiten la simulación de operaciones, por un lado, ayudan a ocultar a los propietarios de los activos y por otro parte, ocultan información de los beneficiarios de los ingresos, desencadenando bases imponibles bastante inferiores a lo real y consecuentemente, tarifas impositivas nulas, lo cual, implica una notable afectación al sistema tributario, fiscal y debilita las finanzas públicas, lo cual resulta en menos recursos económicos disponibles, haciendo que las inversiones públicas disminuyan, afectando la calidad de determinados servicios como la educación, la salud, la sanidad, la protección social, y similares.<sup>29</sup>

Según la OCDE, en los paraísos fiscales se ocultan de USD 5 a 7 billones. Por su parte, la organización Tax Justice Network señala que el dinero de los impuestos, evadidos a través de paraísos fiscales, supera los USD 255.000 millones anuales, cantidad suficiente para lograr los objetivos del milenio propuestos por las Naciones Unidas. En el caso ecuatoriano, más de USD 4.700 millones salieron a paraísos fiscales entre el 2014 y diciembre de 2016.<sup>30</sup>

Considerando lo mencionado, cuando se tiene un escenario completo, se entiende el motivo por el cual la administración tributaria del Ecuador, trata de proteger su recaudación mediante diferentes formas de controles, ya que puede darse una operación con una

---

28 Ecuador Presidencia de la República del Ecuador “CONSULTAS DE DECRETOS”, accedido 22 de agosto de 2018, Se expide el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, Capítulo I, artículo innumerado agregado a continuación del artículo 4, párr. 18 y 26, [https://minka.presidencia.gob.ec/portal/usuarios\\_externos.jsf](https://minka.presidencia.gob.ec/portal/usuarios_externos.jsf).

29 Ecuador SRI, “Fiscalidad Internacional”, SRI, accedido 05 de agosto de 2018, Precios de Transferencia, párr. 1-2, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>.

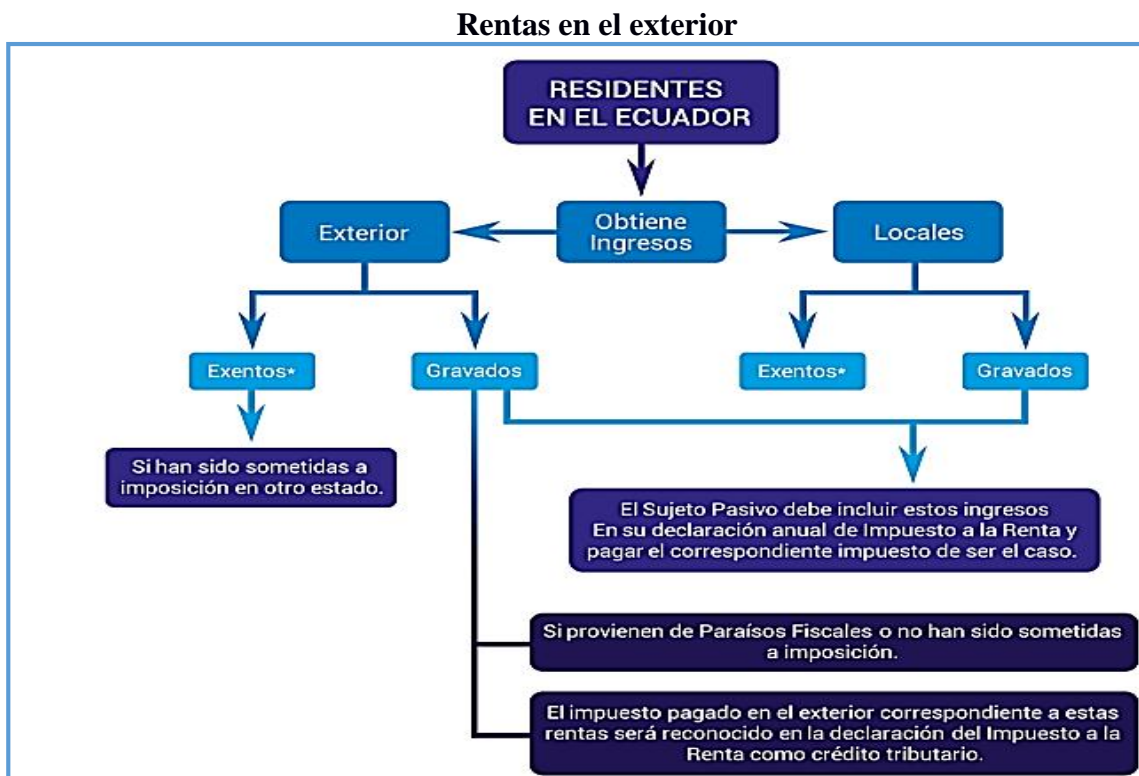
30 Ecuador Presidencia de la República del Ecuador “CONSULTAS DE DECRETOS”, accedido 22 de agosto de 2018, Se expide el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, párr. 18 y 26, [https://minka.presidencia.gob.ec/portal/usuarios\\_externos.jsf](https://minka.presidencia.gob.ec/portal/usuarios_externos.jsf).

sociedad del exterior que actúe como intermediaria (reembolso de gastos) de otra que se encuentre en paraíso fiscal, y que en esta segunda, existan condiciones para considerarse parte relacionada con la contratante en Ecuador, y que el precio del servicio esté por debajo del valor establecido en país, y adicionalmente el beneficiario efectivo se encuentre en Ecuador.

### 5.7. Rentas obtenidas en el exterior

Comprenden los ingresos que grava el impuesto a la renta y cuyo origen es el exterior.

Figura N°. 1.4.



Fuente: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

## 6. Residencia fiscal

Resulta importante resaltar que existen dos principios de sujeción, los cuales son:

- De la **residencia**: este principio grava el impuesto a los contribuyentes nacionales, residentes y/o los domiciliados de la jurisdicción.
- De la **fuentes**: este principio se caracteriza porque grava el impuesto a la renta en el lugar donde se origina.

En tal virtud, para el primer caso, la residencia fiscal puede ser de personas naturales o personas jurídicas, es decir, se considerará residente en los siguientes casos:

- Para personas naturales, para que exista residencia debe cumplir las siguientes condiciones:<sup>31</sup>
  1. Permanencia.- La permanencia de una persona natural se referirá a su presencia física en un lugar y se contará por días completos, incluyendo el día de entrada pero no el de salida.
  2. Permanencia en el país.- La permanencia en el país se referirá a la presencia en territorio ecuatoriano o en buques con bandera nacional o con puerto base de operación en el Ecuador. También contarán los días en misiones oficiales del Ecuador en el extranjero del cuerpo diplomático, cuando la persona natural se haya desplazado únicamente con el fin de ser parte de la misión.
  3. Ausencias esporádicas.- Las ausencias del país serán consideradas esporádicas en la medida en que no excedan los treinta (30) días corridos.
  4. Núcleo principal de intereses en base a activos.- Una persona natural será considerada residente fiscal del Ecuador cuando, en cualquier momento dentro del período fiscal, el mayor valor de sus activos esté en Ecuador, considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de medición.
  5. Vínculos familiares más estrechos.- Una persona natural tendrá sus vínculos familiares más estrechos en Ecuador cuando su cónyuge e hijos dependientes hayan permanecido en el país, en conjunto, más días en los últimos doce meses con respecto a cualquier otro país. En caso de que no se pueda determinar lo anterior, se considerará, bajo los mismos parámetros, la permanencia de sus padres dependientes.
  6. Ecuatorianos migrantes.- Para efectos del cálculo de permanencia de ecuatorianos

---

<sup>31</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018, art. 4.1.

migrantes que no puedan demostrar su permanencia en otro país o jurisdicción mediante certificado de movimiento migratorio, éstos podrán hacerlo mediante la certificación del registro consular actualizada conferida por el ministerio rector de la política de movilidad humana.<sup>32</sup>

- Para sociedades: Mediante Decreto Ejecutivo 476, del 13 de agosto de 2018, el Presidente de la República del Ecuador, , emitió el “Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía , Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera”, mediante el cual se modifica el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y se incorpora, varios artículos innumerados, entre los cuales uno se refiere a la “actividad empresarial” y otro sobre la “residencia fiscal de sociedades, mismos que mencionan lo siguiente:

**“Actividad empresarial.-** Para efectos tributarios se considera actividad empresarial a aquella en la que intervienen los factores de capital y de trabajo, así como otros factores necesarios para producir, comercializar o prestar bienes, servicios o derechos que se ofrecen en el mercado por un precio, tales como infraestructura y empleados que participen en dicha actividad. El Servicio de Rentas Internas podrá emitir los actos normativos con las condiciones, límites, excepciones y requisitos, necesarios para la aplicación de esta Disposición.”

**“Residencia fiscal de sociedades.-** Una sociedad tiene residencia fiscal en el Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano de conformidad con la legislación nacional.

El criterio señalado en el inciso anterior también aplicará respecto de aquellos procesos por los cuales una sociedad originalmente constituida o con domicilio en el extranjero, decide adoptar cualquiera de las formas societarias señaladas en la Ley de Compañías bajo las disposiciones establecidas para el efecto en la Ley.

---

<sup>32</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación: 26 de abril de 2018, art. 7.

El Servicio de Rentas Internas podrá emitir las resoluciones de carácter general, con las condiciones, requisitos y límites necesarios para la aplicación de este artículo.”<sup>33</sup>

En el segundo caso, referente a la fuente, o también llamada territorialidad, se refiere a que se debe gravar los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de los réditos, ganancias, rentas, etc.<sup>34</sup>

## 7. Modelos de Convenios Tributarios

El modelo de Convenio tributario permite que dos o más países acuerden ciertos límites respecto a su soberanía fiscal, estableciendo medidas que sirven como instrumentos internacionales orientados a evitar la doble imposición.

Entre los modelos de convenio generalmente más utilizados son:

- El elaborado por la Organización de Naciones Unidas (ONU),
- El elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), y,
- En Ecuador también es utilizada la Decisión de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

El modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU ponen mayor énfasis al criterio de residencia a diferencia del acuerdo de la Comunidad Andina de Naciones, que se inclina por el principio de fuente.

Los Convenios internacionales se crearon fundamentalmente para:

- Prevenir los conflictos sobre doble imposición,
- Establecer reglas para repartir la competencia tributaria,
- Combatir la elusión fiscal,
- Atraer y facilitar las inversiones extranjeras,
- Neutralizar conveniencias fiscales,

---

33 Ecuador Presidencia de la República del Ecuador “CONSULTAS DE DECRETOS”, accedido 22 de agosto de 2018, Se expide el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, párr. 18 y 26, [https://minka.presidencia.gob.ec/portal/usuarios\\_externos.jsf](https://minka.presidencia.gob.ec/portal/usuarios_externos.jsf).

34 César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional 2007), 89.

- Combatir el fraude fiscal,
- Amortizar las legislaciones, y
- Evitar la discriminación.

### **7.1. Convención Modelo elaborado por la Organización de las Naciones Unidas sobre la doble tributación**

El Modelo de Convenio de las Naciones Unidas, está enfocado en evitar la doble imposición entre países desarrollados y países en proceso de desarrollo, haciendo visible las diferencias en la práctica tributaria, con el objetivo de llegar a un acuerdo fiscal para evitar la doble tributación y fomentar la inversión, aceptando a través de un acuerdo, que un país seda a otro toda o parte de su potestad tributaria, reconocida en la legislación interna de cada uno de los Estados.

Actualmente, 193 Estados son miembros de las Naciones Unidas<sup>35</sup>, quienes a través de las resoluciones de la Asamblea General, del Consejo Económico y Social y de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, han aceptado la necesidad de la cooperación fiscal internacional para alentar la inversión en favor del desarrollo e incrementar la movilización de los recursos internos, pero también combatiendo la evasión y elusión fiscal.<sup>36</sup>

El Modelo de Convenio de la ONU en su mayoría beneficia a la tributación en el país de residencia y compartida en fuente, sin embargo, las disposiciones de este modelo no son de orden obligatorio, más bien son recomendaciones oficiales de la Organización, para la negociación, interpretación y aplicación práctica de los acuerdos fiscales, de acuerdo a la realidad económica de cada país.<sup>37</sup>

En el Ecuador, los convenios para evitar la doble imposición, tienen una estructura mixta, entre el modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE, y además en ambos se hace

---

<sup>35</sup> Naciones Unidas, “La Organización”, Accedido 11 de agosto de 2018, párr. 1, <http://www.un.org/es/about-un/>.

<sup>36</sup> Naciones Unidas, “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, Naciones Unidas New York 2013, 5.

<sup>37</sup> Naciones Unidas, “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, Naciones Unidas New York 2013, 8.

referencia a que lo planteado en ellos, no son reglas a seguir rigurosamente, sino más bien, son una guía para la negociación entre países.<sup>38</sup>

## 7.2. Acuerdo para evitar la doble imposición de la Comunidad Andina de Naciones (CAN)

Figura N°. 1.5.

### Países de la CAN



FUENTE: [www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina](http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina)

Es evidente, que el área andina tiene características diferentes del resto del planeta, por lo que es necesario considerar las características propias de la región, por ello se da la unión voluntaria de países, conocida antes como Pacto Andino, pero en la actualidad se la conoce como Comunidad Andina de Naciones (CAN), que nació el 26 de mayo de 1969, con el Acuerdo de Cartagena, para mejorar el nivel de vida, la integración y la cooperación

---

38 Sheyla Acosta y José Ignacio Troya, Seminario “*CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – NIVEL BÁSICO*”, dictado por el Servicio de Rentas Internas, julio de 2018.



económica y social, y actualmente está integrada por 4 miembros, que son: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.<sup>39</sup>

Uno de los objetivos de la CAN, es promover el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social, enfocados a conseguir un desarrollo integrado de la subregión.<sup>40</sup>

En la búsqueda de esta integración y consolidación del mercado, a través de mecanismos y de la armonización en la política cambiaria, monetaria, financiera y tributaria, planteaban varios acuerdos para lograr los objetivos que perseguían, así en 1971, aprueban la Decisión 40, que contempla el “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros”, y el “Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión”, cabe mencionar que de acuerdo al modelo aprobado mediante la Decisión 40, el criterio es la tributación en el Estado de fuente, que es en donde se generan los ingresos, esta decisión por efectos de la globalización y los cambios en las formas de comercio internacional, ha tenido varias actualizaciones posteriores.<sup>41</sup>

Así, esta normativa fue acogida y llevada a la práctica entre los países miembros, aún cuando tenía errores y vacíos ya que restringe la renta al Estado de fuente, y no reconoce un mínimo no gravado, porque implicaría una exención total, además no se ha aplicado el modelo cuando los países miembros de la CAN, han firmado acuerdos con terceros países.

Con estos antecedentes, la CAN posteriormente establece la Decisión 578 denominada “*Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*”, que entró en vigencia en Ecuador desde el año 2005, y buscó establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias, con el objetivo de incrementar el

39 Comunidad Andina de Naciones, “*Reseña Histórica*”, Comunidad Andina de Naciones, párr.1 y Nuestros Objetivo, párr. 12,

<http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=195&tipo=QU&title=resena-historica>

40 Comunidad Andina de Naciones, “*Somos Comunidad Andina*”, ¿Qué es la CAN?, Comunidad Andina de Naciones, párr.1 y Nuestros Objetivo, párr. 12, [www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina](http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina).

41 Montaña Galarza César, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: rentas obtenidas en el exterior, 2007), pág. 170 a 175 .

intercambio de información y atraer la inversión extranjera<sup>42</sup>, y cuenta con veintidós artículos orientados a eliminar la doble imposición entre los países miembros.

### **7.3. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)**

El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE es una guía para los tratados internacionales tributarios, que comprenden un conjunto de reglas útiles para resolver los problemas respecto a la imposición sobre las rentas de las naciones que buscan limitar la soberanía de aquellos estados con los que mantienen operaciones comerciales, es decir, los convenios para evitar la doble Imposición fijan un sistema fiscal entre los países contratantes.

Para determinados elementos de renta y patrimonio, se atribuye en derecho exclusivo a uno de los Estados contratantes, en general para la OCDE, este derecho es para el Estado de residencia.<sup>43</sup>

Además, la doble imposición a nivel internacional desencadena una carga fiscal que no es equitativa respecto al inversor extranjero, representa un gran obstáculo para el flujo de capitales entre naciones.

El Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE pone mayor énfasis al criterio de Residencia al igual que el Modelo de la ONU, pero el Acuerdo de la Comunidad Andina de Naciones se inclina por el principio de fuente.

---

42 Naciones Unidad, “La Organización”, Accedido 11 de agosto de 2018, párr. 1, <http://www.un.org/es/about-un/>.

43 Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, “Presentación del Convenio Modelo”, “ámbito de Aplicación”, Julio de 2010, pág. 11.

## Capítulo segundo

### Convenios para evitar la doble imposición

#### 1. Generalidades

El proceso de globalización ha originado una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de capitales a través del intercambio de bienes y servicios, además por la rápida difusión de la tecnología y de la información, y se presentan las siguientes características:

1. No sólo los países desarrollados se han visto afectados, sino también los países subdesarrollados y los que están en proceso de desarrollo.
2. Se tiene información acerca del volumen de operaciones que realizan los mercados financieros.
3. El proceso de globalización afecta en todos los ámbitos, así como al económico y hasta las estructuras políticas y sociales.<sup>44</sup>

Este proceso demanda acciones de carácter internacional, por el volumen de transacciones que se efectúan entre diversos países, y surge la necesidad de establecer parámetros que permitan regularizar las operaciones, ante lo cual, y como medida de prevención se establecen los convenios orientados a combatir la doble imposición internacional estableciéndose modelos que facilitan el análisis de cada caso<sup>45</sup>.

El convenio o tratado internacional, es un acuerdo firmado por dos o más Estados intervinientes, mediante el cual deciden ceder la potestad tributaria para que no haya una duplicidad de la misma, en todo o en parte de ella.

---

<sup>44</sup> Instituto de Estudios Fiscales, *LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES*, Vallejo Chamorro José María; Gutiérrez Lousa Manuel, 2001, pág. 5.

<sup>45</sup> Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades. *Begoña García-Rozado González, Carolina del Campo Azpiazu, María José Garde Garde*, España 2016. Edición Fiscal CISS.

La doble imposición ocurre cuando los Estados, en virtud de su soberanía fiscal, pueden someter las transacciones y flujos de renta, que al no haber acuerdos entre los Estados, con propósitos recaudatorios pueden encarecer los productos y servicios, y desalentar el comercio exterior y las demás actividades que podrían generar ingresos económicos para los mismos<sup>46</sup>, ya que esto tendría como resultado una menor inversión en el país.




Estos convenios se establecieron con el propósito de evitar la doble imposición o la no imposición; por lo tanto, se hace referencia a tratados internacionales realizados entre los distintos países, con el fin de que los contribuyentes de los países miembros, que realizan actividades económicas en varios de estos, tributen en una sola jurisdicción, o parcialmente en ambas, con el objetivo de evitar la doble imposición internacional o la no imposición en ninguna jurisdicción.<sup>47</sup>

De lo mencionado, ya se ha profundizado en el tema de la doble imposición, pero puede también darse el caso que, en la legislación interna de los Estados, existan ingresos que se consideren exentos si se generan en otro Estado, y si esto se presenta en ambos, el ingreso no tributaría en ninguno de ellos, este es otro motivo por el cual se han firmado los Convenios.

Entre los modelos que usualmente se utilizan para establecer los convenios están los siguientes:

Tabla N°. 2. 1.

**Modelos de convenios más utilizados**

	De la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE
	De la Comunidad Andina de Naciones CAN
	De la Organización de las Naciones Unidas ONU

Fuente y Elaboración: propia

46 Montaña Galarza César, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: rentas obtenidas en el exterior, 2007), pág. 121.

47 Néstor Carmona Fernández, *Guía del impuesto sobre la renta de no residentes*, 2015.

Los Estados manifiestan su consentimiento de obligarse por un tratado de diferentes formas, que son:

- mediante la firma,
- el canje de instrumentos que constituyan en un tratado la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o,
- en cualquier otra forma que se hubiere convenido.<sup>48</sup>

La doble imposición comprende un fenómeno bastante complejo, el cual afecta tanto a las rentas de los contribuyentes, obtenidas de sus actividades económicas, como a los objetivos fiscales de cada Estado; desencadenando un conflicto entre la capacidad contributiva y un sistema inequitativo e incluso, ineficiente, lo que, a su vez ha dado lugar a la necesidad de establecer reformas que contribuyan a regular un adecuado control, sin embargo, resulta necesario e indispensable hacer un análisis puntual en territorio ecuatoriano, puesto que cada país tiene un entorno distinto, cultura y características propias.

## 2. Importancia

Los Convenios Internacionales son acuerdos entre Estados sobre su imposición, con el objetivo de tener un reparto de la soberanía fiscal, que establece con claridad las reglas del juego en el aspecto fiscal de las relaciones económicas entre ambos países<sup>49</sup>, es decir distribuir de forma equitativa aquellos gravámenes con el fin de que un mismo ingreso no grave cargas tributarias por partida doble o incluso no sea objeto de impuestos en ningún Estado, motivo por el cual, se hace indispensable conocer la existencia de este tipo de acuerdos al momento de desarrollar cualquier tipo de planificación tributaria, la misma que si se hace de una manera adecuada no sería perjudicial, tendría también un significado político en cuanto a un acuerdo de renuncia de soberanía, ya que es una muestra de buenas relaciones políticas, siendo en algunos casos, acuerdos internacionales político-económicos,

---

<sup>48</sup> Convención de Viena, *Sobre el Derecho de los Tratados*, Viena, 23 de mayo de 1969, núm. 11.

<sup>49</sup> Instituto de Estudios Fiscales, *LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES*, Vallejo Chamorro José María; Gutiérrez Lousa Manuel, 2001, pág. 50.

que ayudaran al desarrollo, cooperación y asistencia técnica, haciendo que los convenios fiscales se consideren como parte de un todo.<sup>50</sup>.

La renuncia a la potestad impositiva tributaria total o parcial que hacen los Estados sobre un ingreso, es con el fin de crear un marco jurídico estable, esto proporcionará seguridad jurídica a quienes actúen o lleven a cabo operaciones económicas en el país, incentivando la inversión extranjera existente y a las nuevas inversiones, reconociendo que esto incrementa el empleo, la utilización de materias primas nacionales e incrementan nuevos flujos de capitales.

Otro de los aspectos importantes de los convenios para evitar la doble imposición, es establecer mecanismos para el intercambio de información, que los Estados necesiten para la mejor gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude fiscal<sup>51</sup>, transparentando las operaciones y creando un acercamiento de las administraciones tributarias, para prevenir la evasión y elusión fiscal, brindando asistencia en la recaudación.

### **3. El papel de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)**

De acuerdo a la Convención de Viena, sobre el derecho de los tratados, de 23 de mayo de 1.969, los principios del libre consentimiento y de la buena fe, y la norma "pacta sunt servanda" que significa "lo pactado obliga", es decir que todo convenio debe ser cumplido.<sup>52</sup>

El papel que ejerce la OCDE frente a las operaciones realizadas entre los diferentes países, es el de proporcionar un modelo o una forma para resolver los problemas en materia tributaria, de forma uniforme, y que de esta manera los sean de una comprensión similar y aceptación a nivel mundial.

---

<sup>50</sup> Instituto de Estudios Fiscales, *LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES*, Vallejo Chamorro José María; Gutiérrez Lousa Manuel, 2001, pág. 5.

<sup>51</sup> Instituto de Estudios Fiscales, *LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES*, Vallejo Chamorro José María; Gutiérrez Lousa Manuel, 2001, pág. 54.

<sup>52</sup> Convención de Viena, *Sobre el Derecho de los Tratados*, Viena, 23 de mayo de 1969, pág. 1.

El Modelo de Convenio de la OCDE, tiene como objetivo aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación de soluciones para evitar la doble imposición<sup>53</sup>, para lo cual, el modelo contiene comentarios con el fin de aclarar e interpretar sus disposiciones, en casos específicos, para que los beneficios señalados en cada convenio sean aplicados correctamente.

Adicionalmente, se han incorporado observaciones a los comentarios solicitados por los países miembros que no están de acuerdo con la interpretación dada por el comentario al artículo correspondiente, pero no supone que exista un desacuerdo con el convenio, más bien, proporcionan una indicación en cuanto a la forma de aplicación de las disposiciones del artículo que se trate por dichos países, y en la misma forma, hay países que han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del mismo, es decir, que no se acogen a lo mencionado en el modelo, lo que da a los demás países miembros libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales de acuerdo con el principio de reciprocidad.<sup>54</sup>

### **3.1. Influencia del modelo**

Debido a la influencia del modelo de convenio más allá de las fronteras de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió asimismo abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, es decir, de otras organizaciones internacionales o partes interesadas, por lo que, considerando la necesidad de armonizar los convenios bilaterales existentes sobre la base de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, se ha extendido el modelo de la OCDE cuando sea oportuno, a los países no miembros.<sup>55</sup>

---

53 OCDE Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 22 de julio de 2010, pág. 7.

54 Instituto de Estudios Fiscales, *LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES*, Vallejo Chamorro José María; Gutiérrez Lousa Manuel, 2001, pág. 44

55 OCDE Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 22 de julio de 2010, pág. 9.

En el modelo de la OCDE, entre otros conceptos se encuentra el de reciprocidad, que hace referencia a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.<sup>56</sup>, y prioriza el criterio de residencia, en virtud de lo cual, ha sido sujeto de diversas críticas de aquellos países en vías de desarrollo ya que se encontrarían en desventaja, por lo que, los países miembros han incorporado regulaciones a las necesidades de los países en vías de desarrollo<sup>57</sup>.

Cabe mencionar que este modelo es el más utilizado, además, entre las naciones desarrolladas, el modelo de la OCDE comprende el punto de equilibrio que minimiza aquellos casos de doble imposición; mientras que, en el caso de los países en vías de desarrollo, la toma de decisiones respecto de adoptar un convenio orientado a evitar la doble imposición, se consideran tanto elementos fiscales como económicos, orientados a captar inversiones de capital extranjero.

La estructura de los convenios orientados a evitar la doble imposición, de acuerdo a la OCDE, comprende los siguientes elementos a resaltar:

### 3.2. Ámbito de aplicación

**Ámbito de aplicación subjetivo: la residencia:** Los convenios se aplican a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes, los convenios tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia, regulan los criterios para resolver los posibles conflictos.

En el Modelo de Convenio de la OCDE, se establecen los siguientes criterios sucesivos para la resolución de aquella situación en la que, en virtud de la normativa interna de cada Estado, una *persona física* sea considerada residente por los dos:

- a) La vivienda permanente.
- b) El centro de sus intereses vitales.
- c) Donde viva habitualmente.

---

<sup>56</sup> La *Doble Imposición Tributaria*, 17 de julio de 2014, <https://www.derechoecuador.com/la-doble-imposicion-tributaria>. La doble imposición Tributaria. Ecuador 2014. párr.5

<sup>57</sup> José Manuel Calderón Carrero, Wolters kluwer, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, España S.A. 2014, pág. 347.



- d) La nacionalidad.
- e) El común acuerdo entre los Estados contratantes.

**Ámbito de aplicación objetivo: los impuestos comprendidos:** Los convenios se aplican a los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas. Generalmente, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio.

Los convenios definen con carácter general estos impuestos, suelen contener una enumeración de los mismos en cada Estado, y la previsión de la aplicación del convenio a aquellos impuestos que en el futuro puedan sustituir a los enunciados.

### **3.3. Distribución de las potestades tributarias entre los estados en función de los tipos de renta**

Los convenios determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio.

Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia.

### **3.4. Métodos para evitar la doble imposición**

**Método de exención:** Las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia.

**Método de imputación:** Las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de residencia.

En la legislación ecuatoriana se especifica que el método de aplicación será el de exención, es decir, los ingresos que tributaron en otro Estado se excluirá la base imponible de los contribuyentes, con excepción en los casos en que las personas naturales o sociedades obtengan ingresos de paraísos fiscales, sobre los cuales no se aplicará dicha exención, formarán parte de la renta global del contribuyente en su declaración de Impuesto a la Renta.<sup>58/ 59</sup>

Considerando lo mencionado anteriormente, hay que tomar en cuenta los comentarios al artículo 1, en el numeral 26.2 contenido en el mismo Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, en el que se señala que:

*“(…), el Convenio no regula las cuestiones de procedimiento y cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este que excede la exigible en virtud del Convenio. Como norma general, para garantizar la ágil aplicación de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, el primer enfoque es indudablemente el método preferible. Si es necesario el sistema de reembolso, debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado. Asimismo, cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que el reembolso sea expedito, (...)”,<sup>60</sup>:*

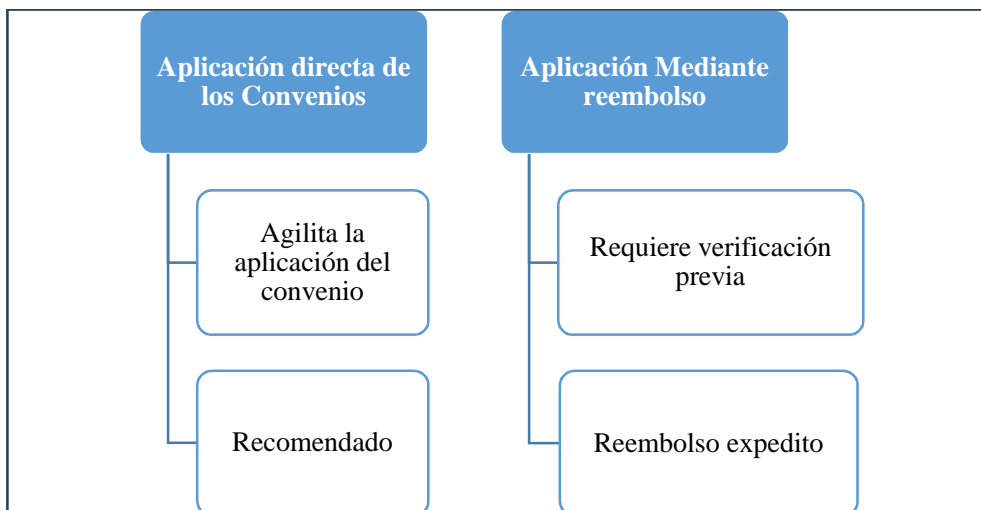
---

58 Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018, art. 49.

59 Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación: 11 de mayo 2018, art. 136.

60 OCDE Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 22 de julio de 2010, pág. 9.

Tabla N°. 2. 2.

**Formas de aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición**

Fuente: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE

Elaboración: Propia

Cada Estado que ejerce poder soberano, tiene potestad para establecer tributos mediante disposiciones, sin embargo, según el ámbito legal interno de un país, una persona natural o jurídica puede estar sometida a tributación, de acuerdo al nivel de conexión existente entre el contribuyente y el Estado, estableciéndose razones de nacionalidad, ciudadanía, domicilio e incluso el lugar de constitución.<sup>61</sup>

En tal virtud, es así que cada Estado goza de libertad para establecer tributos y criterios de vinculación, con el propósito de que un patrimonio o una renta estén gravados en dicho país, sean transacciones tanto internas como internacionales; a la vez, gozan de la facultad de fijar mecanismos que contribuyan a reducir y evitar la doble imposición, fenómeno que surge de la incorporación de normas tributarias de uno y otro país.

De esta manera, queda claro que la forma en como aplique el convenio es decisión de cada Estado, dejando a libertad las verificaciones previas que se puedan realizar, esto con el objetivo de que no se aplique de manera errónea los convenios internacionales, o que sean objeto de una planificación tributaria perjudicial para los ingresos tributarios de

---

<sup>61</sup> Servicios al Exportador. Prom Perú, *.Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria (CDI) Perú- Can*, Prom Perú, 2016, pág. 6.

cada Estado, de acuerdo al artículo en el que se enmarque la operación comercial, industrial o similares realizadas entre países que mantienen estos convenios.

De esta manera, cada Estado ejerce su soberanía fiscal, tal como lo menciona Hermann Heller: “La soberanía del Estado significa, pues, la soberanía de la organización estatal como poder de ordenación territorial supremo y exclusivo. El Estado, como organización territorial soberana, es creador supremo de las normas y tiene el monopolio del poder de coacción física legítima, la última ratio de todo poder.”<sup>62</sup>

### 3.5. Características principales

El Modelo de Convenio de la OCDE se caracteriza por presentar ciertos conceptos de notable importancia, como el compromiso que adquieren entre los países, estableciendo no gravar tributos para aquellos residentes del otro Estado, siempre y cuando, no realicen un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras recalando que, el nivel mínimo va en función del tipo de actividad.<sup>63</sup>

El Modelo de Convenio de la OCDE es el más usado internacionalmente e incluso ha servido de base para el Modelo de Convenio de la ONU, ambos modelos de convenio para evitar la doble imposición, establecen la jurisdicción de imposición, considerando dos escenarios: el primero está relacionado con la fuente de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, el segundo está relacionado con la residencia de la entidad generadora de renta, y se establecen formas de tributación, sea en fuente, en residencia o definiendo una tributación compartida, que fija tasas límites de gravamen en fuente para las principales rentas pasivas.<sup>64</sup>

---

62 Hermann Heller, *La soberanía, Contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional, México*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1965, p228, citado por César Montaña Galarza “*Manual de Derecho Tributario Internacional*”, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito 2007.

63 José Manuel Calderón Carrero, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, IFA Group Mexicano, A.C., 2016.

64 Renée A. Villagra Cayamana, *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 28 de mayo 1996. Pág. 24 y 25.

De forma global, los convenios internacionales buscan facilitar el comercio, a través de la eliminación de cargas tributarias en el país “receptor”, el mismo que se beneficia más en aquellas situaciones donde las empresas tienen mayor presencia.

Como todos los tratados internacionales, los convenios para evitar la doble imposición requieren su incorporación al derecho interno de los respectivos países, y una vez incorporado al derecho interno tienen una jerarquía superior al de la legislación interna, incluidas las normas de carácter tributario, por lo que es un aspecto que resulta ciertamente relevante y para esto hay que tener en cuenta que en la mayoría de constituciones se establece el principio precitado, para lo cual se requiere de la participación de los órganos legislativos o parlamentarios.

#### **4. Principales métodos elusivos y evasivos relacionados con su aplicación**

La finalidad de los convenios para evitar la doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios, y los movimientos de capitales y personas, mediante la eliminación de la doble imposición internacional; sin embargo, estos convenios no deben facilitar la elusión o la evasión fiscal, ya que, los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países, y estas maniobras pueden ser contrarrestadas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de cada Estado, pues es difícil que aceptarán disposiciones en sus convenios para evitar la doble imposición que permitan operaciones abusivas, que serían impedidas por las disposiciones y reglas sobre esta clase de operaciones existentes en su legislación interna.<sup>65</sup>

El uso ilegítimo de los convenios, típicamente se da a través del denominado “treaty shopping”, que implica la utilización de un convenio en un determinado Estado, en el cual se sitúa intencionalmente un sujeto, mediante la constitución de una sociedad conductora o

---

65 OCDE Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 22 de julio de 2010, Comentarios al artículo 1, numeral 7.1, pág. 60.

de tránsito de rentas, con el propósito de obtener reducciones o exoneraciones impositivas en las rentas generadas en un tercer Estado.<sup>66</sup>

Todo uso abusivo de las disposiciones de un convenio tributario podría también considerarse como uso abusivo de las disposiciones de la legislación nacional en virtud de la cual el impuesto se exige, la cuestión pasa a ser si las normas de los convenios tributarios pueden o no impedir la aplicación de las disposiciones anti abuso de la legislación nacional, por lo tanto, es importante que las normas anti elusión sean parte de las normas básicas nacionales establecidas por la legislación tributaria nacional, para determinar los tipos de hechos que dan lugar a una deuda tributaria, ya que dichas normas no están contempladas en los convenios tributarios.<sup>67</sup>

No obstante, hay el criterio de considerar algunos abusos como si fueran usos abusivos del propio convenio en contraposición a los abusos de la legislación nacional, sin embargo hay que tomar en cuenta también que es un riesgo que corren los Estados intervinientes al negociar los convenios, ya que, como se mencionó anteriormente también depende de una interpretación de buena fe, como se menciona en el artículo 1 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

La realidad de una economía mundial y el rápido desarrollo alcanzado por los procesos de globalización e informatización, han generado nuevos desafíos a las administraciones tributarias referente a los controles del cumplimiento de las obligaciones, ya que se da el surgimiento de otro tipo de sujeto pasivo, es decir, del contribuyente mundial, sin patria, por lo cual lo que importa es la ganancia del grupo económico como un todo, no la ganancia de una empresa individual o de la casa matriz. Para ellos, los tributos son considerados como un costo que debe ser disminuido a nivel global, maximizando las utilidades del grupo empresarial.

Mientras las transacciones internacionales no se ven limitadas por las fronteras, los hechos imponible que de ellas se derivan, deben ser controlados y verificados por las administraciones tributarias nacionales cuyas competencias específicas sí están restringidas por dichas fronteras, esto produce grandes desafíos cuando, en defensa y resguardo del

---

66 Renée A. Villagra Cayamana, *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 28 de mayo 1996. Pág. 40.

67 OCDE Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 22 de julio de 2010, pág. 9.

interés tributario de cada una de sus jurisdicciones, deben asumir sus tareas de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo, en materia de Fiscalidad Internacional.<sup>68</sup>

De esta manera se entiende como una planeación tributaria internacional, el hecho de posesionarse en nuevos mercados, generando inversiones que les garantice una reducción de costos, para maximizar beneficios, y el costo impositivo es el más importante, que se desarrolla mediante un estudio de hechos y actos jurídicos de cada Estado, generando cada vez una planificación tributaria más elaborada, que busca una alternativa más eficiente para disminuir la presión fiscal.

Sin embargo, hay que considerar que una planificación tributaria que reduzca la carga fiscal, no está mal, lo que está mal es que se busque aprovechar condiciones de mercado y vacíos en la legislación de los Estados, para eludir impuestos, y por este motivo, las administraciones tributarias, buscan mejorar su capacidad para controlar y auditar las nuevas estrategias empresariales que se dan dentro del marco de la legalidad, con el fin de evitar efectos tributarios nocivos, en especial, los referentes a la disminución de la base imponible <sup>69</sup>, y sobre lo cual se han generado varios criterios al respecto, como se menciona a continuación:

- Los gobiernos se ven perjudicados, ya que esto conlleva a un menor ingreso frente a mayores costos de cumplimiento, adicionalmente se genera un malestar en la ciudadanía que considera injusto el hecho de que grande empresas paguen bajos tributos.
- Los contribuyentes se ven perjudicados, ya que existen normas tributarias que les permiten a las empresas reducir sus impuestos y trasladando la imposición a otra jurisdicción distinta al lugar en donde se generan los ingresos, mientras que ellos tienen que soportar una carga mayor.
- Las empresas se ven perjudicada, ya la forma de evaluar los riesgos es diferente para cada una, y la opción de aprovechar las oportunidades legales para reducir la carga

---

<sup>68</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual CIAT de Control del Planeamiento Tributario Internacional*. 2007. Pág. 1,4 y 5.

<sup>69</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018, art. 48.

impositiva puede generar una ventaja competitiva, sin embargo, esto pone en desventaja a las empresas que operan a nivel nacional y no pueden trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos.<sup>70</sup>

A todo esto, se debe considerar también que, por el hecho de atraer inversión extranjera, existen países que otorgan beneficios tributarios mediante regímenes preferentes, estas condiciones pueden, además, ser utilizados por las empresas o grupos de empresas en una planificación comercial, dando como resultado que bajo estas condiciones se generen el fraude, la evasión y/o la elusión tributarios en terceros países, más aún si dicho régimen no accede al intercambio de información, la falta de transparencia que ello conlleva, da lugar a estimar un uso con fines de planificación nociva, y produce un alto nivel de sospecha de que a través del ocultamiento de actividades rentables, bienes, tenencias financieras y movimientos financieros se persiga el propósito de extraer de la base imponible, hechos o bienes sujetos a tributación.<sup>71</sup>

Es por ello que, en la legislación ecuatoriana, encontramos medidas específicas para controlar la elusión y evasión fiscal, a través de la definición de Paraísos Fiscales e incluyendo en el Código Orgánico Integral Penal, las penas para quienes simulen, oculten, omitan, falseen o engañen a la administración tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias,<sup>72</sup> para lo cual se establecen las siguientes:

1. Con pena privativa de libertad de uno a tres años, en los casos que, Utilice identidad falsa en los registros de las administraciones tributarias, datos o información falsos, realice actividades en un establecimiento clausurado, haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios no autorizados, proporcione a la administración información falsa, incompleta, desfigurada o adulterada, lleve doble contabilidad para el mismo negocio o actividad económica y destruya total o parcialmente, documentos que los respalden obligaciones tributarias.
2. Con pena privativa de libertad de tres a cinco años, cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en

---

<sup>70</sup> OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2014, pág. 9.

<sup>71</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual CIAT de Control del Planeamiento Tributario Internacional*. 2007. Pág. 7.

<sup>72</sup> Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*,



general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

3. Con pena privativa de libertad de cinco a siete años, cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.
4. Con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años.

Por lo tanto, hay que reconocer que Ecuador, sí está pendiente a la actuación de los contribuyentes, y cada vez se han ido implementando más procesos de control que aseguren una buena relación comercial internacional.

## 5. Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador

En los convenios para evitar la doble imposición, suscritos por el Estado ecuatoriano se especifica que la entrada en vigor es desde su publicación en el registro oficial y su ratificación.

Considerando lo señalado, Ecuador ha suscrito convenios para evitar la doble imposición con los siguientes países:

Tabla N°. 2. 3.

### Países con los cuales Ecuador mantiene convenios para evitar la doble imposición

País	Inicio de Aplicación
Alemania	1987
Argentina	1983
Belarús	2018
Bélgica	2005
Brasil	1989
Canadá	2002
Chile	2005
China	2015
Corea	2014
España	1994

Francia	1993
Italia	1991
México	2002
Qatar	2019
Rumania	1997
Rusia	2019
Singapur	2016
Suiza	1996
Uruguay	2013
Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú)	2005

FUENTE: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

Al verificar la tabla 2.3, respecto a los convenios que mantiene Ecuador, se evidencia que la mayoría de los convenios se empezaron a aplicar hace más de veinte y cinco años, y no ha existido modificaciones respecto a su contenido, tomando en cuenta que las condiciones económicas y comerciales ya no son iguales a las que existieron cuando se negociaron, por lo que podríamos estar en desventaja frente a los Estados con los que se firmaron, si estos han tenido un desarrollo económico más acelerado que en nuestro país.

De acuerdo al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas<sup>73</sup>, para el Estado ecuatoriano se considera al gasto tributario como parte del gasto público, y se refiere a todos aquellos ingresos que deja de percibir por deducciones, exenciones y otros beneficios otorgados a los sujetos pasivos de los tributos, establecidos en las normas correspondientes, dentro de los cuales se encuentran todos aquellos beneficios mencionados en los convenios para evitar la doble imposición.

Considerando lo mencionado, y de acuerdo a los datos con los que cuenta el Servicio de Rentas Internas, se ha encontrado que este gasto ha ido incrementándose cada año, de acuerdo al siguiente detalle:

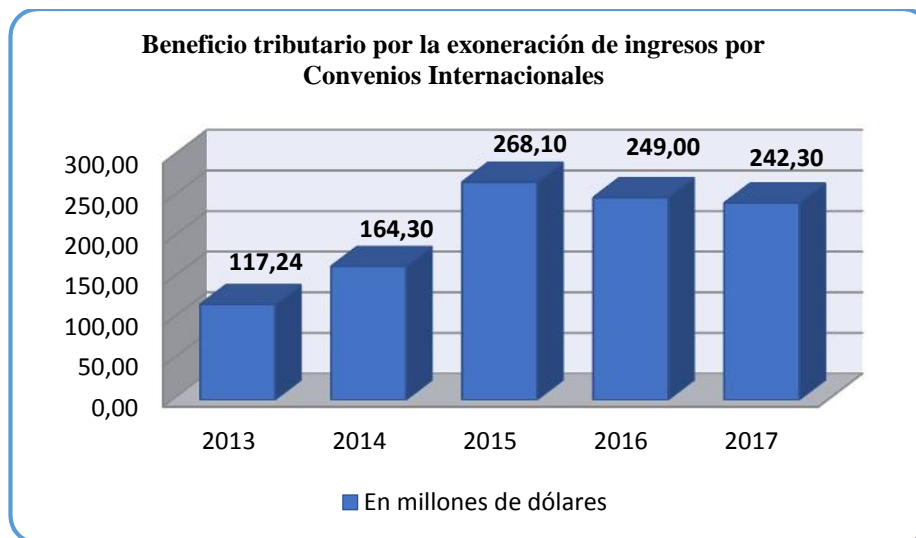
---

<sup>73</sup> Asamblea Nacional Ecuador, “Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas”, Segundo suplemento registro oficial 306, 22 de octubre del 2010. Art. 94, pag. 17

Tabla N°. 2.4.

**Beneficio tributario por la exoneración de ingresos por  
Convenios Internacionales (estimado)  
En millones de dólares**

Periodo	2013	2014	2015	2016	2017
Valor	117,24	164,30	268,10	249,00	242,30



Fuente: <https://cef.sri.gob.ec/mod/page/view.php?id=10535>

Autor: Departamento de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Fiscales - SRI.

En los datos se refleja, que el riesgo de no recaudar por la aplicación de este tipo de convenios internacionales es cada año más elevado, es por ello que respaldándose en lo que establece su legislación interna, el Estado ecuatoriano ha adoptado una medida restrictiva para la aplicación directa de los convenios internacionales, es decir, en Ecuador se aplican ambos escenarios, la aplicación directa imponiendo un límite<sup>74</sup> y vía devolución de la retención aplicada por el agente de retención cuando las operaciones superen dicho límite, tal como lo señala la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433 publicada en el Registro Oficial 396 con fecha 28 de diciembre del 2018, en la cual se establece el límite de cincuenta (50) fracciones básicas para la aplicación directa del convenio, en operaciones efectuadas a partir del 01 de enero del ejercicio fiscal 2019.

<sup>74</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018, art. 48.

Dicha resolución, derogando la Resolución NAC-DGERCGC16-00000204 publicada en el Registro Oficial 775 de 14 de junio del 2016, mediante la cual se establece el límite de veinte (20) fracciones básicas para la aplicación directa del convenio en operaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2018.

Los requisitos para obtener la devolución de los valores retenidos se señalan en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial 849 de 27 de septiembre del 2016.

Esta medida de control, fue adoptada por la administración tributaria en respuesta a un interés de proteger la base imponible y de evitar un traslado de beneficios por una inadecuada aplicación de los convenios internacionales inintencionadamente o mediante una planificación fiscal perjudicial, y esta mitigación se ha visto reflejada mediante las solicitudes de devolución, ya que se ha detectado la pretensión de un beneficiarse inadecuadamente.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> SRI, Oficio 917012019OCEF000647, 08 de marzo del 2019

### **Capítulo tercero**

## **La administración tributaria ecuatoriana ante los convenios para evitar la doble imposición**

### **1. Antecedentes de la aplicación de los convenios para Evitar la Doble Imposición en Ecuador**

Como ya se ha mencionado anteriormente, la potestad tributaria produce una situación de subordinación de los administrados frente al Estado, siendo de carácter general para todos, pero esta potestad está limitada por las propias constituciones, mediante las que, en el caso internacional se pone límites a la coexistencia de potestades tributarias de otros países, con énfasis en la voluntad de los Estados,<sup>76</sup> y, los tratados se incorporan a la legislación interna, cumplidos los requisitos de rigor, previstos normalmente en las constituciones.

Así, en la Constitución del Ecuador, se especifica que solo el Presidente de la República, mediante Ley sancionada por la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.<sup>77</sup>

En la misma Constitución se establece que es obligación de la Asamblea Nacional el adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales en los casos que corresponda, además se especifica que es un deber del Presidente de la República el definir la política exterior, suscribir y ratificar los tratados internacionales, así como cumplir y hacer cumplir los mismos dentro del ámbito de su competencia.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Troya Jaramillo José Vicente, *Manual de Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito 2014, pág. 94.

<sup>77</sup> Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 octubre de 2008, art. 301.

<sup>78</sup> Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20 octubre de 2008, art. 84, 120 y 147.

El Ecuador, desde el año de 1974, ha suscrito varios convenios, para evitar la doble imposición, principalmente referidos a la renta y al patrimonio<sup>79</sup>, de los cuales están vigentes 19 convenios internacionales.

Su propósito ha sido el de eliminar la doble imposición y promover la inversión extranjera; y adicionalmente promover la cooperación entre las autoridades para evitar, por un lado, la elusión, mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas, y, por el otro lado, la evasión que consiste en no pagar un tributo que legalmente se adeuda, constituyéndose en una acción dolosa, que viola las disposiciones tributarias.<sup>80</sup>

## **2. Análisis normativo y legalidad de la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición en Ecuador**

Si bien es cierto que los convenios internacionales no pueden crear ni eliminar impuestos en los países, pero el mismo hecho de que dos o más Estados acuerden beneficios en determinadas actividades económicas que se desarrollen en ellos, o en determinados tipos de renta, cediendo parte de la potestad tributaria, es un compromiso adquirido por dichos, Estados obligándose a cumplir con lo establecido en los Convenios Internacionales.

Es así, que la normativa ecuatoriana va de la mano con los convenios firmados, y se encuentra específicamente en la Ley de Régimen Tributario Interno y en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, con disposiciones establecidas para cumplir con lo señalado en los convenios firmados, pero también con normas de control para evitar el abuso en la aplicación de los beneficios establecidos en los mismos.

Como ejemplo de lo mencionado en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se señalan los ingresos exentos para la determinación y pago del impuesto a la renta, y menciona que se encuentran exentos aquellos estipulados en los

---

<sup>79</sup> Montaña Galarza César, *El Ecuador y los problemas de la Doble Imposición Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar Ecuador, Corporación /editorial Nacional, Quito Ecuador 1999, pág. 23.

<sup>80</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018, art. 48.

Convenios Internacionales<sup>81</sup>, y también se menciona ciertas consideraciones respecto a las operaciones con partes relacionadas, de acuerdo a lo establecido sobre precios de transferencia y el principio de plena competencia.

Además que Ecuador forma parte del Foro Global sobre Transparencia y el Intercambio de Información, desde el mes de abril del 2017, con el objetivo de combatir el fraude y la evasión fiscal, a través de estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal<sup>82</sup>.

Por tal motivo, mediante la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y la Modernización de la Gestión Financiera, en su disposición primera establece que el Servicio de Rentas Internas, la Superintendencia de Bancos y cualquier otro órgano de regulación y/o control, de acuerdo con sus competencias, emitan la respectiva norma secundaria para dar cumplimiento con el intercambio de información de acuerdo a las exigencias del Foro Global.<sup>83</sup>

En lo que respecta a la retención que se aplique al ingreso de un no residente, obtenido en Ecuador, la administración tributaria también puede establecer mediante resolución los montos máximos para aplicar automáticamente los convenios internacionales, cuando corresponda, y en el caso de superar los montos se debe aplicar el mecanismo de devolución.<sup>84</sup>

---

81 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018. Art. 9.

82 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ecuador Avanza hacia adhesión a la Convención Multilateral de Intercambio de Información Tributaria*, 10 de mayo de 2018, parr. 4 y 5. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle-noticias?idnoticia=558&marquesina=1>

83 Ecuador Servicio de Rentas Internas, Ley Orgánica para la reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, Registro Oficial Suplemento 150, 29 de diciembre de 2017, Última modificación el 21 de agosto de 2018, Primera Disposición General, pag. 38

84 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018. Artículo 48.

### 3. Acciones de control implementadas por la administración tributaria

La administración tributaria del Ecuador ha incorporado en la normativa interna varias formas de control para identificar operaciones que pueden generar riesgos, como ya se mencionó en el capítulo uno, por ejemplo, la norma referida al control de precios de transferencia, mediante la cual se busca controlar que las operaciones entre partes relacionadas se den en las mismas condiciones que se darían entre partes independientes, con el objetivo de asegurar condiciones de plena competencia en las relaciones comerciales del Ecuador.<sup>85</sup>

Otra forma de control de las operaciones que se realiza desde Ecuador con otros Estados, es definir las condiciones para ser considerados paraísos fiscales, como se los define a los regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición, de acuerdo a lo establecido en la norma interna.

Establecer una definición de partes relacionadas, también es una medida de control de las operaciones realizadas con otros países, para lo cual se considerará la participación accionaria, la participación en el patrimonio, la administración del negocio, las operaciones realizadas con jurisdicciones de menor imposición, los mecanismos de precios de transferencia, entre otras características señaladas en la normativa interna para considerarse relacionada, e incluso se considerarán partes relacionadas por presunción, cuando no cumplan con las condiciones de plena competencia.<sup>86</sup>

Adicionalmente, el implementar el límite para la aplicación directa de los beneficios señalados en los convenios de doble imposición, es también un método de control, ya que al superar el monto establecido, el convenio se aplicará vía devolución, por lo tanto, los residentes en otros Estados deben demostrar el derecho a beneficiarse de lo estipulado en los convenios internacionales, y de esta manera identificar los casos que se deben controlar y analizar, siendo responsable el agente de retención ante la administración y el residente en el exterior directamente o, a través de su apoderado en Ecuador.

---

85 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018. Primer Artículo Innumerado después del art. 15.

86 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018. Artículo Innumerado después del artículo 4.



Así, por ejemplo, lo establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno sobre los reembolsos de gastos, ya que si se detectara que el contribuyente utilizó un intermediario ubicado en un Estado con el cual Ecuador ha suscrito un convenio para beneficiarse del mismo, la administración tributaria podría determinar el impuesto a pagar e incluso iniciar las acciones penales respectivas al agente de retención<sup>87</sup>.

Por último, el contar con un intercambio de información efectivo con los países que sea posible, es una forma de control, pero a esta información se deberá verificar de acuerdo a lo establecido por Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales para evidenciar su veracidad,<sup>88</sup> y ésta verificación se la podrá realizar cada año.

Este intercambio de información al que acuden los Estados para mantener un control de su recaudación sobre pagos al exterior, tampoco se puede hacer de forma deliberada, es decir no se puede solicitar información sin una justificación previa, el solicitar información al azar y sin una justificación es conocido como **fishing expedition** o expediciones de pesca, para lo cual se han establecido varias formas de obtener esta información que son:

**Intercambio espontáneo:** Una jurisdicción envía voluntariamente información que, a su juicio, puede ser valiosa para otra (socia de un tratado).

**Intercambio automático:** Transmisión sistemática y periódica de grandes cantidades de información por parte de un país, donde se facilita la recopilación de dicha información, a otro país donde existe interés tributario en la misma.

**Inspección fiscal simultánea:** Acuerdo entre dos o más jurisdicciones para inspeccionar los asuntos fiscales de los contribuyentes en los que tengan un interés común o relacionado.

---

<sup>87</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario*, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 21 de agosto de 2018, art. innumerado posterior al artículo 4.

<sup>88</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario*, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 27 de septiembre de 2018, artículo innumerado posterior al artículo 4.

**Inspección fiscal en el extranjero:** Permite a las administraciones fiscales que la administración tributaria de otro país pueda participar en las inspecciones fiscales que se realicen.<sup>89</sup>

Cabe aclarar que, este intercambio de información solo se lo puede hacer con los países que Ecuador ha firmado convenios para evitar la doble imposición, y cuando dentro de los mismos convenios esté establecido el tema de cooperación mediante intercambio de información, cláusula que no se encuentra en el convenio para evitar la doble imposición firmado entre el Ecuador y Suiza.

Se debe considerar también, que existen convenios internacionales, que incluyen adicionalmente un artículo sobre la asistencia en la recaudación de impuestos, enfocado a una cooperación de mutuo acuerdo para recaudar impuestos que le corresponden a otro Estado, este caso se da en el convenio para evitar la doble imposición firmado por el Ecuador con Uruguay y con Corea.

#### **4. Análisis comparativo de normas similares implementadas por administraciones tributarias de otros países**

##### **4.1. Panamá**

En el Código Fiscal de Panamá, en el Artículo 762-Ñ, señala la normativa para la aplicación de los beneficios de los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional en Panamá, en la cual se menciona que máximo treinta días antes de realizar la operación con el proveedor del exterior, se deberá acreditar mediante un oficio presentado en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el fundamentado de derecho con las respectivas pruebas que correspondan según la

---

89 Sheyla Acosta y José Ignacio Troya, Seminario “*CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – NIVEL BÁSICO*”, dictado por el Servicio de Rentas Internas, julio de 2018.

disposición del tratado o convenio del que se quiere beneficiar, esto no exime al residente de Panamá de presentar la declaración jurada que sustenta la operación.<sup>90</sup>

Mediante Resolución No. 201-15144 del 2 de septiembre de 2015, se establece el procedimiento para solicitar la devolución de la retención de impuestos sobre operaciones con no residentes, en el que se da varias definiciones, requisitos y el procedimiento, señalando que tanto el interesado como el sujeto pasivo están obligados a realizar el pago del impuesto correspondiente, el beneficiario es el la persona natural o jurídica, residente en el país con el cual Panamá tenga vigente un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional.

La solicitud de devolución la puede realizar el interesado o responsable tributario, mediante escrito dirigido al Director General de Ingresos, demostrando la residencia fiscal del beneficiario y debe especificar el tipo de renta (dividendos, intereses beneficios empresariales, regalías, prestación de servicios, entre otros) establecido en el convenio, de la cual quiere beneficiarse, tomando en cuenta que si son varios tipos de renta lo debe solicitar por separado, para ello se establecen los requisitos, que son:

- Identificación clara y expresa del interesado o responsable tributario;
- Identificación clara y expresa del beneficiario;
- Detallar los elementos de hecho que dan origen a la transacción;
- Especificación de la disposición del convenio al que se acoge;
- Razonamiento Jurídico que sustenta los fundamentos de hecho y derecho, por las cuales considera que el beneficio es aplicable a la operación;
- Constancia de residencia Fiscal del beneficiario, legalizada y traducida, la cual tendrá una vigencia de 12 meses contados desde la fecha de emisión, a menos de que el Estado emisor señale un tiempo menor;
- Todas las pruebas necesarias según la operación;
- Declaración jurada, de acuerdo a la operación;
- Recibo o constancia de pago de la operación;

---

<sup>90</sup> Panamá, *CÓDIGO FISCAL de la República de Panamá*, Ley N° 8, de 27 de Enero de 1956, última Actualización 2015, pag. 112. <http://www.dbbasociados.com/wp-content/uploads/2016/05/CODIGO-FISCAL-ACTUALIZADO-2015.pdf>

- Si es una persona jurídica, debe adjuntar el poder notariado o autenticado, y en certificado de registro público del interesado, adjuntando la copia de cédula o pasaporte del representante legal;
- El memorial presentado 30 días antes de efectuar la operación.

Todos los documentos deben estar traducidos al idioma castellano, y deben ser presentados en el Departamento de Tributación Internacional, para una evaluación previa de los documentos, la aceptación de ellos no quiere decir que se aplique el beneficio.

Una vez recibida la información, la Dirección General de Impuestos, la evaluará y emitirá la resolución aceptando o negando la aplicación del beneficio, y si el razonamiento jurídico de la solicitud no evidencia la correcta aplicación de beneficios en el convenio para evitar la doble imposición, la solicitud es rechazada, lo que conlleva a que la operación esté sujeta a la legislación interna.

En la documentación se debe especificar la recurrencia de la operación, es decir si es periódica la aplicación de los beneficios estará vigente por el tiempo de validez del certificado de residencia, pero si no se especifica la periodicidad, el beneficio será válido únicamente para la operación detallada en la documentación presentada.<sup>91</sup>

Ya que la resolución mencionada en los párrafos que anteceden, no señala sobre el plazo para atender la solicitud de devolución, se entiende que las solicitudes de devolución de rentas que se benefician de un convenio para evitar la doble imposición, se rigen por la norma general, la misma que menciona que la devolución de las sumas pagadas demás o indebidamente al fisco prescribe en tres años, que se cuentan desde el último día del año en que se realizó el pago.<sup>92</sup>

---

91 Dirección General de Impuestos, *resolución No. 201-15144 del 2 de septiembre de 2015*, [https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/27863/GacetaNo\\_27863\\_20150908.pdf](https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/27863/GacetaNo_27863_20150908.pdf)

92 Panamá, *CÓDIGO FISCAL de la República de Panamá*, Ley N° 8, de 27 de Enero de 1956, última Actualización 2015, pag. 95. <http://www.dbbasociados.com/wp-content/uploads/2016/05/CODIGO-FISCAL-ACTUALIZADO-2015.pdf>

## 4.2. Colombia

En la Ley 1437 de enero de 2011 se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el numeral 8 del artículo 8 de la mencionada Ley, el “*Deber de información al público*”, en la que señala textualmente lo siguiente:

*“8. Los proyectos específicos de regulación y la información en que se fundamenten, con el objeto de recibir opiniones, sugerencias o propuestas alternativas. Para el efecto, deberá señalar el plazo dentro del cual se podrán presentar observaciones, de las cuales se dejará registro público. En todo caso la autoridad adoptará autónomamente la decisión que a su juicio sirva mejor el interés general.”*<sup>93</sup>

El 12 febrero de 2013, mediante Decreto 183, el Presidente de la República de Colombia, reglamenta el procedimiento para aplicar el artículo 10 del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Colombia-España y entre Colombia-Chile, a través del cual se regula la *Devolución del impuesto objeto de retención sobre dividendos o participaciones*.

La devolución por parte de la administración tributaria de Colombia, del impuesto sobre la renta retenido sobre dividendos o participaciones, que resulte en exceso de acuerdo a lo señalado en cumplimiento de los celebrados por Colombia con el Reino de España y la República de Chile, se efectuará una vez se acredite el cumplimiento de todos los requisitos y condiciones establecidos en los convenios y en el mencionado decreto.

El tiempo para solicitar la devolución, es dentro de 5 años<sup>94</sup>, contados a partir del cumplimiento de los **tres años de permanencia de la inversión en Colombia**.

Los requisitos para obtener esta devolución son:

- Certificados de retención en la fuente sobre la renta, emitido por la sociedad pagadora de los dividendos o participaciones,

---

<sup>93</sup> Sistema Único de Información Normativa, *Ley 1437 de enero 2011*, <http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1680117>

<sup>94</sup> Encolombia, Código Civil, *De La Prescripción en general*, <https://encolombia.com/derecho/codigos/civil-colombiano/codcivillibro4-t41/>

- Documentos que prueben que la inversión de los dividendos han permanecido en Colombia por el plazo de tres años,
- Documentación que acredite la residencia fiscal en España o Chile, según el caso, emitida por la autoridad competente de cada país.

El procedimiento para solicitar la devolución es:

- Presentar la solicitud ante la Dirección Seccional de Impuestos que corresponda a la sociedad que repartió los dividendos,
- La presenta el contribuyente, el representante legal o un apoderado con el respectivo documento.<sup>95</sup>

De lo mencionado con respecto a los requisitos y al procedimiento de devolución del impuesto a la renta en aplicación de convenios para evitar la doble imposición establecidos en Panamá y Colombia, cada uno aplica metodologías distintas de acuerdo a las necesidades de su sistema interno, sin embargo los requisitos son muy parecidos a los solicitados en Ecuador, y cabe mencionar que en Panamá, el proceso es mucho más riguroso.

## **5. Análisis de la incidencia de las acciones de control en la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones**

Los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones se rigen por la decisión 578 en el momento que efectúan operaciones comerciales entre ellos, la decisión tiene las mismas características de un convenio para evitar la doble imposición, ya que como se menciona en el mismo documento el objetivo es eliminar la doble imposición estableciendo reglas para la cooperación entre administraciones tributarias.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> Sistema Único de Información Normativa, *Decreto 186 de 2013*, <http://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1832578>

<sup>96</sup> Ecuador SRI, *Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*, Comunidad Andina de Naciones, Registro Oficial 457 de 9 de noviembre del 2004, art. 1, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

De acuerdo a lo mencionado en el literal 37 de la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, pueden existir convenios tributarios multilaterales, con ciertas adaptaciones a sus necesidades particulares.<sup>97</sup>

La estructura de la Decisión 578 de la CAN, es muy parecida al modelo de la OCDE y de la ONU, con variaciones que van de la mano de las necesidades de los países miembros, siendo la siguiente:

A diferencia de los modelos de Convenios de la OCDE y de la ONU, en la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, en su mayoría establece el criterio de fuente al momento de fijar la jurisdicción tributaria<sup>98</sup>, con las siguientes excepciones:

1. UNO.- en el artículo 8 del convenio, respecto a “*Beneficios de empresas de transporte*”, en el que menciona que los ingresos por este concepto, están sujetos en el país miembro en que las empresas estén domiciliadas, es decir, en este caso se aplica el criterio de Residencia, y:
2. DOS.- en el artículo 12 respecto a “*Ganancias de capital*”, en el que menciona que la enajenación de bienes, tales como naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, tributarán en el país en donde esté domiciliado el propietario.<sup>99</sup>
3. TRES.- cuando el servicio prestado se trate de call center, desde el país de residencia, de acuerdo al Proceso 125-IP-2010, del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, del cual se profundizará más adelante.

Si bien en la decisión 578 de la CAN no se establece de manera específica ningún artículo respecto a los métodos para evitar la doble imposición, a la no discriminación y al intercambio de información; sí menciona que ningún país miembro dará un trato menos favorable que el que daría a las personas domiciliadas en ellos, y que cada país debe utilizar

---

<sup>97</sup> Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Presentación del Convenio Modelo, “ámbito de Aplicación”, Julio 2010, pág. 16.

<sup>98</sup> Comunidad Andina de Naciones, Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos, Informe final de consultoría, 03 de noviembre de 1999, Consultor Alfredo Lewin Figueroa, pág. V, <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.PDF>

<sup>99</sup> Ecuador SRI, Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Comunidad Andina de Naciones, Registro Oficial 457 de 9 de noviembre del 2004, art. 8 y 12, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

su legislación interna para evitar la evasión y el fraude fiscal, pero también menciona que los países miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por los contribuyentes, a través de actos firmes o ejecutoriados, de acuerdo a la legislación interna del país que lo solicite.

Por ende, al mencionarse en la misma decisión 578 de la CAN, que cada país miembro deberá utilizar la legislación interna para control de la evasión y el fraude fiscal, se evidencia que en las operaciones comerciales que mantenga Ecuador con Bolivia, Colombia y Perú, es aceptada la aplicación del control de la imposición vía devolución, de acuerdo a los límites señalados en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000204 (hasta diciembre 2018) y en la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433 (desde el 2019), y con el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388.

#### **6. Devolución de retenciones en la fuente por aplicación de convenios para evitar la doble imposición**

La aplicación de convenios de doble imposición vía devolución tiene vigencia en Ecuador desde el 14 de junio de 2016, con la Resolución NAC-DGERCGC16-00000204, en la que se establecía un límite de veinte (20) fracciones básicas gravadas con tarifa cero establecida para personas naturales, en operaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2018, esta Resolución fue derogada el 28 de diciembre del 2018 mediante Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, en la que se establece como límite cincuenta (50) fracciones básicas gravadas con tarifa cero establecida para personas naturales, en operaciones efectuadas a partir del 01 de enero de 2019, es decir:



Tabla N°. 3.1.

**20 Fracciones básicas gravadas con 0% por año**

<b>Periodo</b>	<b>Fracción básica</b>	<b>Límite fracciones básicas</b>	<b>Monto que debe superar</b>
2.016	11.170,00	20	223.400,00
2.017	11.290,00	20	225.800,00
2.018	11.270,00	20	225.400,00
2.019	11.310,00	50	565.500,00

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno

Elaboración: Elaboración Propia

Los agentes de retención pueden ser:

- Personas naturales.
- Sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad
- Sociedades (Art. 98 LRTI)
- Empresas públicas y entidades estatales
- Sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras que efectúen pagos o acreditaciones de valores que representen ingresos para los que los perciban.

Como se menciona en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, el agente de retención debe emitir de manera obligatoria el comprobante de retención en el momento en que se realice el pago o se acredite en cuenta, la cual puede ser directamente, mediante compensación, reembolso, o mediante la intermediación de instituciones financieras nacionales o del exterior u otros intermediarios, según lo que suceda primero<sup>100</sup>, el mismo que debe estar a disposición del proveedor dentro de los cinco días hábiles posteriores al de presentación del comprobante, que para el caso de servicios prestados desde el exterior el documento será la Liquidación de Compra de Bienes o Prestación de Servicios.

En la misma normativa, se mencionan los “Requisitos de llenado para los comprobantes de retención”, que, de ser el caso se debe incluir el detalle del Convenio para

---

<sup>100</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación: 26 de abril 2018, art. 8 y 131.

Evitar la Doble Tributación en el que se ampara para efectuar la retención, además, se estipula que el comprobante de retención debe ser emitido obligatoriamente cuando se aplique un Convenio Internacional, incluso cuando dicho convenio internacional para evitar la doble imposición exima de la retención, es decir se emitirá con tarifa 0%.<sup>101</sup>

Se debe tomar en cuenta que este monto se refiere a operaciones realizadas dentro de un mismo ejercicio impositivo, es decir, desde el 01 de enero hasta el 31 de diciembre del mismo año<sup>102</sup>, y con un mismo agente de retención, para lo cual se considera la suma de todos los pagos y créditos en cuenta y además que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención<sup>103</sup>.

Adicionalmente, para las operaciones efectuadas a partir del 01 de enero del 2019, mediante Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, se establece que pueden aplicar automáticamente los beneficios establecidos en los convenio internacionales sobre el monto total, siempre y cuando manifieste a la administración tributaria su intención de acogerse a esta modalidad y cumplan con las siguientes condiciones<sup>104</sup>:

- La primera solicitud de devolución presentada a la administración tributaria haya sido aceptado al 100%.
- El contrato sobre el cual se efectuaron la o las operaciones relacionadas a la primera solicitud de devolución, sea el mismo sin ninguna modificación.
- Los intervinientes sean los mismos registrados en la primera solicitud de devolución, es decir el mismo agente de retención y el mismo proveedor del exterior, y que este último mantenga la misma residencia fiscal.
- El pago o crédito en cuenta debe corresponder a la misma renta.

---

101 Ecuador, *Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios*, Decreto Ejecutivo 430, Registro Oficial 247, 30 de julio 2010, Última modificación el 13 de junio de 2016, art. 40.

102 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, última modificación el 21 de agosto de 2018, art. 7.

103 Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204*, Registro Oficial 775, 14 de junio de 2016, art. 2.

104 Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433*, Registro Oficial 396, 28 de diciembre de 2018, art. 5.

Hay que tomar en cuenta que esta aplicación automática es por un periodo de hasta 36 meses, o hasta que se termine el contrato, dependiendo lo que suceda primero, posterior a este plazo se debe ingresar nuevamente la solicitud de devolución.

Los requisitos que se establecen en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388, para solicitar la devolución de retenciones en la fuente en aplicación de convenios para evitar la doble imposición, son los que se muestran a continuación:

Figura N°. 3.2.

### Requisitos para solicitar devolución de retenciones en la fuente

<b>Respecto a la Retención</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los comprobantes de retención respectivos.</li> </ul>
<b>Respecto a la Operación</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios que le fueron emitidas relacionadas con la solicitud de devolución.</li> <li>• Contrato y factura o su similar que demuestre el vínculo contractual entre el no residente y la persona a quien se le prestó el servicio</li> <li>• Por cada una de las transferencias realizadas la certificación emitida por cualquiera de las instituciones intervinientes o documento bancario -ejemplo SWIFT</li> </ul>
<b>Legitimación del Solicitante</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Original o copia del pasaporte de la persona natural o del representante legal, en caso de sociedad, adjuntando la respectiva copia del nombramiento del representante legal.</li> <li>• Certificado de residencia fiscal.</li> <li>• Obtener la clave de usuario para el uso de servicios en línea, mismos que se encuentran en la página web institucional</li> <li>• En caso de solicitar la devolución por medio de un tercero, poder general o especial vigente, o su equivalente</li> </ul>

Fuente: Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, SRI<sup>105</sup>  
Elaboración propia.

105 Ecuador SRI, Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, del Registro Oficial 849, Tercer Suplemento, 27 de septiembre de 2016, art. 3.

En relación a lo mencionado anteriormente, se debe tomar en cuenta que todos los documentos deben estar traducidos al idioma español y con todas las formalidades para que sean válidos en Ecuador, de acuerdo a las siguientes condiciones:

#### **Ñ Legitimación del solicitante**

El solicitante debe adjuntar copia de su documento de identificación, es decir, si se trata de una persona extranjera el pasaporte, y para los ecuatorianos la cédula de identidad, si quien solicita es una sociedad el documento debe corresponder al representante legal con la copia del respectivo nombramiento.

Si el proceso se hace a través de un tercero, se debe adjuntar el poder, sea general, especial o su equivalente, el mismo que debe contar con las formalidades para que sea válido en el Ecuador, y si el apoderado es una sociedad se debe adjuntar el nombramiento que de igual forma debe cumplir con las formalidades establecidas para que sea válido.<sup>106</sup>

Uno de los requisitos importantes para que esté legitimada la solicitud de devolución, es la presentación del certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente del país de residencia de la sociedad extranjera que presenta la solicitud de devolución.

Tabla N°. 3.3.

#### **Administraciones tributarias**

<b>País</b>	<b>Administración Tributaria</b>
Alemania	Bundesministerium der Finanzen.
Argentina	Administración Federal de Ingresos Tributarios
Belarús	Ministro de Impuestos y Tasas de la República de Belarús
Bélgica	Ministère des Finances
Brasil	Secretaria da Receita Federal
Canadá	Canada Revenue Agency. Agence du Revenu du Canada
Chile	SII - Servicio de Impuestos Internos
China	Ministry of Finance
Corea	MOSF- Ministry of Strategy & Finance

---

<sup>106</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC16-00000204*, Registro Oficial 775, 14 de junio de 2016, art. 3.

Ecuador		Servicio de Rentas Internas.
España		Agencia Estatal de Administración tributaria
Francia		Direction Générale des Impôts
Italia		Dipartimento delle Finanz
México		Servicio de Administración tributaria
Rumania		Agentia Nationalà de Administrare Fiscalà
Singapur		IRAS - Inland Revenue Authority
Suiza		Amministrazione Federale Delle Finanze Dipartimento Federale delle Finanze
Uruguay		Dirección General Impositiva
Comunidad Andina	Bolivia	Servicio de Impuestos Nacionales
	Colombia	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
	Perú	Superintendencia Nacional de Administración tributaria

Fuente: SII <http://www.sii.cl/pagina/websrelacionados/internacionales.htm>, y [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_otros/\\_Enlaces\\_de\\_interes/Administraciones\\_Tributarias\\_en\\_el\\_Mundo/Administraciones\\_Tributarias\\_en\\_el\\_Mundo.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_otros/_Enlaces_de_interes/Administraciones_Tributarias_en_el_Mundo/Administraciones_Tributarias_en_el_Mundo.shtml)

Elaboración: Elaboración Propia

El certificado de residencia, así como el poder deben estar con la respectiva apostilla para que sea un documento válido en el Ecuador, de acuerdo a la convención de la Haya sobre la apostilla, a la que Ecuador se adhirió en el 2004, en la cual se menciona que los documentos públicos autorizados en un Estado contratante y que presenten en otro Estado contratante serán válidos con la respectiva apostilla, misma que constará sobre el documento o sobre su prolongación, esta apostilla debe ser solicitada por el portador del documento y prevalecerá a cualquier certificación de sello o firma.<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> Ecuador, *CONVENCION DE LA HAYA SOBRE LA APOSTILLA*, Registro Oficial 410, 31 de agosto de 2004.

Figura No. 3.4.

**Modelo de apostilla**

APOSTILLE (Convention de La Haye du 5 octobre 1961)	
1. País.....	El presente documento público
2. ha sido firmado por.....	
3. quien actúa en calidad de.....	
4. y está revestido del sello/timbre de.....	
Certificado	
5. en.....	6. el día.....
7. por.....	
8. N°.....	
9. Sello/timbre:.....	10. Firma:.....

Fuente: Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad

Humana, “Apostillas y Legalizaciones”

En el caso que el país de residencia de la sociedad extranjera solicitante no forme parte de la Convención de la Haya, los documentos deberán ser legalizados mediante la verificación y comprobación de la firma que conste en el documento y procedan a dar fe de su otorgamiento, esto lo pueden realizar de la siguiente manera<sup>108</sup>:

- En las Unidades de Legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana en el Ecuador;
- Por un agente consular extranjero debidamente acreditado en el Ecuador, o,
- Por el funcionario consular ecuatoriano en el exterior.

Tabla N°. 3.5.

**Países que tienen Convenio con Ecuador y que requieren apostilla de La Haya**

País	Apostilla
Alemania	Si
Argentina	Si
Belarús	No

108 Ecuador Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, “Apostillas y Legalizaciones”, *Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana*, accedido el 23 de septiembre de 2018, párr. 2, <https://www.cancilleria.gob.ec/legalizaciones-apostillas/>

Bélgica		Si
Brasil		Si
Canadá		No
Chile		Si
China		No
Corea		Si
España		Si
Francia		Si
Italia		Si
México		Si
Qatar		No
Rumania		Si
Singapur		No
Suiza		Si
Uruguay		Si
Comunidad Andina	Bolivia	No
	Colombia	Si
	Perú	Si

Fuente: Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana:  
<https://www.cancilleria.gob.ec/listado-de-paises-que-exigen-apostilla/>

Elaboración: Propia

Las sociedades extranjeras, a través de su apoderado deben acercarse a las ventanillas de atención para que se registre el catastro y obtener la clave para acceso al sistema del Servicio de Rentas Internas en línea, con la cual pueden verificar información respecto al trámite.

#### Ñ **Respecto a la retención**

Se debe tomar en cuenta que al momento de realizar la retención, la operación por si sola o acumulada debe superar las 20 fracciones básicas grabadas con tarifa cero para personas naturales, para lo cual el agente de retención aplicará la tarifa para sociedades, de acuerdo a la normativa vigente para el periodo solicitado, sin considerar los beneficios establecidos en los convenios para evitar la doble imposición, sobre todo el valor del pago o crédito en cuenta, lo que provoque el exceso<sup>109</sup>, considerando lo siguiente:

---

109 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, Última modificación el 21 de agosto de 2018. Primer Artículo Innumerado después del art. 50.

## Ejemplo 1

La sociedad extranjera XYZ residente en un Estado que mantiene convenio para evitar la doble imposición con el Ecuador, realiza operaciones con una sociedad ecuatoriana durante el periodo 2018, y efectúa los siguientes pagos:

Enero 2018	50.000,00 USD	
Febrero 2018	100.000,00 USD	
<u>Marzo 2018</u>	<u>200.000,00 USD</u>	monto que excede el límite
TOTAL	350.000,00 USD	

Se debe considerar que con el pago realizado en el mes de marzo 2018 ya supera el límite de las 20 fracciones básicas gravadas con tarifa cero establecida para personas naturales, por lo que el agente de retención debe realizar la retención sobre el valor de la operación que genera el exceso, es decir:

Tabla N°. 3.6.

**Retención Ejercicio 1**

<b>Periodo</b>	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Retención Impuesto A La Renta</b>	<b>Total Retención</b>
Enero 2018	50.000,00	0 %	0,00
Febrero 2018	100.000,00	0 %	0,00
Marzo 2018	200.000,00	25 %	50.000,00

Elaboración: Propia

De acuerdo a lo señalado en el artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documento Complementarios, por las dos primeras operaciones también se debe emitir el comprobante de Retención con tarifa 0%, ya que se trata de aplicación de un Convenio Internacional.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Ecuador, *Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios*, Decreto Ejecutivo 430, Registro Oficial 247, 30 de julio de 2010, Última modificación el 13 de junio de 2016, art. 40.



## Ejemplo 2

La sociedad extranjera ABC residente en un Estado que mantiene convenio para evitar la doble imposición con el Ecuador, realiza operaciones con una sociedad ecuatoriana durante el periodo 2018, y efectúa un solo pago en el mes de junio 2018, por el valor de USD 700.000,00; el mismo que supera el límite máximo de 20 fracciones básicas gravadas con tarifa cero establecida para personas naturales, por lo tanto el agente de retención debe generar la retención por el valor total de la operación, es decir:

Tabla N°. 3.7.

**Retención Ejercicio 2**

<b>Periodo</b>	<b>Base Imponible</b>	<b>Tarifa Retención Impuesto A La Renta</b>	<b>Total Retención</b>
Junio 2018	700.000,00	25 %	175.000,00

Elaboración: Propia

En todos los casos el agente de retención debe reportar y pagar los valores retenidos por impuesto a la renta, en el mes siguiente de acuerdo al noveno dígito de su número de Registro Único de Contribuyentes (RUC)<sup>111</sup>, mediante el formulario 103, así como el Anexo Transaccional Simplificado (ATS), en el que constará la información detallada de las retenciones efectuadas, la misma que debe coincidir con los valores declarados, por ende la administración tributaria tiene la información necesaria para compararla con los documentos físicos presentados por las sociedades extranjeras que realicen solicitudes de devolución de retenciones en la fuente.

De existir diferencias en los comprobantes de retención, respecto a la tarifa aplicada o en la base imponible sobre la cual se retiene, la administración tributaria puede ejercer sus facultades y emitir los actos pertinentes, así como las sanciones al agente de retención, ya que es el responsable de la veracidad de la información presentada.

Conjuntamente con las retenciones que respalden la solicitud de devolución, se debe adjuntar las liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios y las facturas

---

<sup>111</sup> Ecuador, *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, Última modificación: 26 de abril de 2018, art. 102.

emitidas por el proveedor del servicio, así mismo, la operación debe estar respaldada por el contrato o su similar que demuestre el vínculo existente entre el no residente y la persona natural o jurídica a la que se le prestó el servicio<sup>112</sup>, este documento debe estar vigente para el periodo solicitado, y debe contar con los datos que la sustenten, así como el detalle de los servicios prestados, la forma de pago, entre otros.

Estos documentos deben guardar relación entre sí, es decir los conceptos detallados en las facturas o su similar, y en las liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, deben ser los que soporta el contrato, ya que en base a lo señalado en los mismos, se analizará la aplicación del respectivo artículo del convenio para evitar la doble imposición con el que se aplica el beneficio.

El pago de las operaciones realizadas entre el no residente y el residente, serán justificadas con la presentación del respectivo SWIFT emitido por las instituciones financieras a través de las cuales se realizó la transferencia, pero si el valor fue compensado a través de una cuenta por cobrar del residente con el no residente, o permanece en una cuenta por pagar del agente de retención, el solicitante de la devolución debe justificar esta operación.

Adicionalmente, en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388, se especifica que todos los documentos deben estar traducidos al idioma español y deben contar con las formalidades para ser validos en el territorio ecuatoriano, en los que debe constar los datos y la firma de responsabilidad del traductor, y los documentos públicos deben encontrarse debidamente apostillados o certificados.<sup>113</sup>

### **6.1. Análisis del procedimiento de devolución (expedito)**

#### **Ñ Obtención del RUC y clave**

Un requisito adicional para la devolución, es que el residente del exterior debe obtener la clave para tener acceso a servicios en línea y poder verificar tanto el estado del trámite como obtener la notificación electrónica, para lo cual el representante en Ecuador

---

<sup>112</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC16-00000388*, Registro Oficial 849, Tercer Suplemento, 27 de septiembre de 2016, art. 3.

<sup>113</sup> Ecuador SRI, *Resolución NAC-DGERCGC16-00000388*, Registro Oficial 849, Tercer Suplemento, 27 de septiembre de 2016. Art. 5.

debe acercarse a las ventanillas de atención al contribuyente para el registro del catastro, es decir, deberá aperturar un RUC sin obligaciones tributarias.

### **Ñ Presentación de solicitud y requisitos**

Una vez que el solicitante complete los requisitos establecidos en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388 para la devolución, deberá presentar la documentación en las oficinas del Servicio de Rentas Internas, junto con el formulario de solicitud que está publicado en la página [www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec).

El formulario de solicitud requiere que se llenen todos los datos en él detallados, como son:

#### Respecto a los datos del beneficiario

Estos campos permiten identificar al solicitante, el país de residencia y si tiene o no, establecimiento permanente en Ecuador, dato que es muy importante para la aplicación del respectivo convenio para evitar la doble imposición, de acuerdo al artículo 5 de cada convenio y, de existir establecimiento permanente se debe definir los ingresos atribuibles al mismo.

De mantener un establecimiento permanente en Ecuador, es importante que el solicitante justifique los motivos por los cuales, los servicios se prestan desde el exterior y no desde su sucursal en el país, excepto los casos en que la operación sea entre matriz y sucursal.

#### Datos de la persona que firma

En este espacio se identifica el firmante, que puede ser el beneficiario del exterior directamente, o un tercero con un poder general o especial para actuar en su nombre en el trámite de devolución en Ecuador.

#### Los fundamentos de derecho

Ya se encuentran especificados en el mismo formulario, respecto a la aplicación de los convenios para evitar la doble Imposición y lo establecido en las Resoluciones NAC-DGERCGC18-00000433 y NAC-DGERCGC16-00000388.

### La petición concreta

Se debe identificar claramente los periodos solicitados y el monto total, seguido del detalle de comprobantes de retención que sustentan el valor solicitado, el cual debe ser muy específico respecto al artículo del convenio sobre el cual solicita la devolución.

De existir diferencias entre el formulario y los documentos presentados físicamente, el Servicio de Rentas Internas puede otorgar un plazo para que se aclare la petición, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.

Hay que tomar en cuenta lo señalado en el mismo formulario respecto a la información incorporada en él, ya que todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión o engaño, que produzca una devolución errónea, se considerará defraudación, y puede ser sancionado de acuerdo al artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

### Forma de acreditación de la devolución

Se debe seleccionar la forma en la que se requiere la devolución, la misma que puede ser mediante nota de crédito o con acreditación en cuenta.

Si la opción es acreditación en cuenta, esta puede ser una cuenta del apoderado en Ecuador, siempre y cuando esté autorizado para ello en el mismo poder especial o general, mediante el cual realiza la solicitud de devolución.

La acreditación puede solicitarse también, a una cuenta del exterior, para lo cual la transferencia se realizará a través del Banco Central del Ecuador (BCE), el mismo que actuará como agente de retención del respectivo Impuesto a la Salida de Divisas que se genere de dicha transferencia, es decir, el valor se acreditará menos la retención del impuesto mencionado.<sup>114</sup>

De solicitar la acreditación a una cuenta del exterior, también se debe considerar los datos que se deben presentar, los cuales se detallan a continuación en el siguiente cuadro:

---

114 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Establecer las normas para la retención del Impuesto a la Salida de Divisas en la acreditación de valores en cuentas del exterior, derivada de actos administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas*, Resolución NAC-DGERCGC17-00000512, Registro Oficial 85, 22 de septiembre de 2017, artículo único.

Figura N°. 3.8.

**Datos para acreditación en cuentas del exterior**

 <b>Datos a presentar</b>	
Los siguientes datos deberán ser presentados en la solicitud, con los debidos documentos de respaldo:	
<b>Datos del titular de la cuenta</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de la Cuenta/Beneficiario.</li> <li>• Dirección Completa del Beneficiario.</li> <li>• Ciudad y país del Beneficiario.</li> </ul>
<b>Datos de la cuenta en el país de destino</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Número de cuenta o IBAN.</li> <li>• Banco del Beneficiario.</li> <li>• Código SWIFT O ABA del Banco Beneficiario.</li> </ul>
<b>Datos del banco intermediario en EEUU</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Banco Intermediario.</li> <li>• Código SWIFT O ABA del Banco Intermediario.</li> </ul>

Fuente: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/acreditacion-en-cuenta-del-exterior-no-residentes>, Acreditación en cuenta del exterior (No residentes)

**Datos para la notificación y firma de responsabilidad**

Si el solicitante se acercó a las ventanillas de atención a obtener la clave, podrá verificar el estado del mismo en línea, y debe identificar los datos de la dirección exacta para las notificaciones física, o de ser el caso, el número de casillero judicial.

Y, al igual que todo trámite ingresado a la administración tributaria, deben constar las firmas de responsabilidad con el número de identificación.

**6.2. Análisis de la solicitud**

Una vez ingresada la documentación, el Servicio de Rentas Internas, tiene un plazo de 120 días hábiles para analizar, en el caso de un pago indebido, es decir solicitudes de devolución anteriores a junio de 2016 o que las operaciones no hayan superado las 20

fracciones básicas, y 60 días hábiles para analizar, si es una petición de devolución en aplicación a un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

La administración tributaria dentro del plazo señalado puede solicitar lo siguiente:

- Se legitime la petición: de acuerdo al Código Tributario, el SRI, puede otorgar un tiempo no menor de **ocho días**, para que el reclamante, su representante legal o procurador legitime su actuación en la solicitud, ni menor a treinta días si este se encuentra en el exterior.<sup>115</sup> Plazo en el cual se incluye lo establecido en la NAC-DGERCGC16-00000388, respecto a la legitimación.
- Se aclare y/o complete la petición: la administración tributaria puede otorgar un plazo de **diez días** para que se aclare o complete la solicitud de devolución, de acuerdo a lo establecido los artículos 119 y 120 del Código Tributario.
- Solicitar información mediante un término de prueba: de ser necesario, el SRI, puede solicitar mayor información respecto al valor objeto de la petición de devolución, otorgando un tiempo que puede varias de acuerdo a la importancia o complejidad, pero este tiempo no puede superar los **treinta días**.<sup>116</sup>
- Solicitar una Audiencia: de ser necesario, la administración tributaria puede fijar hora y fecha para una audiencia, en la que el solicitante puede defender su petición de devolución, pero esto debe ser **hasta veinte días antes** de que se cumpla el plazo de la solicitud.<sup>117</sup>

Si el solicitante no cumple con la legitimación o con el aclarar y/o completar, la petición será considerada como no presentada.

---

115 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005, última modificación 21 de agosto de 2018, artículo 116.

116 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005, última modificación 21 de agosto de 2018, artículo 129.

117 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005, última modificación 21 de agosto de 2018, artículo 130.

### 6.3. Respuesta a la petición

Si el solicitante no cumple con la legitimación o con el aclarar y/o completar, la petición será considerada como no presentada, para lo cual la administración tributaria emitirá un oficio.

De cumplir con todos los requisitos establecidos mediante el Código Tributario y en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388, el Servicio de Rentas Internas emitirá la respectiva resolución, negando o aceptando la petición de devolución.

La notificación será, al buzón electrónico del beneficiario o a la dirección física señalada en la petición.

## 7. Análisis de los principales casos detectados

Los casos que se han detectado están ligados con lo establecido en los propios convenios y en la normativa interna, por lo que en esta parte se muestran ciertas condiciones que deben tomarse en cuenta al momento de aplicar el convenio por la vía de la devolución, algunos de estos casos representan un riesgo para la administración tributaria.

Lo que se debe considerar primero es, que si se realizó la retención sobre operaciones antes de superar las veinte fracciones básicas, se debe solicitar la devolución como un pago indebido la cual deberá ser reintegrada con los respectivos intereses, esto en aplicación del artículo 122 del Código Tributario, ya que es una operación que cuenta con una exención total o parcial, establecida en un convenio para evitar la doble imposición, por lo que se realizó fuera de la medida legal<sup>118</sup>, y al ser un pago indebido, la devolución por parte de la administración tributaria debe hacerse con los respectivos intereses generados desde la fecha en la que se presenta la solicitud de devolución<sup>119</sup>, además, este proceso

---

118 Ecuador SRI, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005, art. 122.

119 Ecuador SRI, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005, art. 22.

tiene un plazo de 120 días hábiles para ser atendidos, contados desde el día siguiente del ingreso de la solicitud<sup>120</sup>.

En los casos que, la operación con el país del exterior ya supere el monto máximo establecido por la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, dependiendo el periodo fiscal en el que se haya generado la operación, y se realiza la solicitud de devolución de la retención de impuesto a la renta en aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, debe considerarse que es un pago debido ya que está establecido por norma legal, y que el respectivo convenio internacional será aplicado vía devolución, considerando que el reintegro de estos valores no grava intereses y debe ser atendido en un plazo de 60 días hábiles a partir del día siguiente al de la solicitud<sup>121</sup>.

Para la devolución se debe considerar que la administración tributaria verificará que el agente de retención haya cumplido con sus obligaciones respectivas, como son la declaración, registro de ATS y pago del valor correspondiente a cada periodo, una vez cumplido con lo mencionado, el residente extranjero podrán ingresar la solicitud de devolución, desde el primer día hábil del mes siguiente<sup>122</sup>.

Hasta el enero del año 2019, se han registrado 392 solicitudes de devolución en aplicación de convenios internacionales, siendo la ciudad de Quito la que más solicitudes ha atendido<sup>123</sup>, de acuerdo al siguiente cuadro:

---

120 Ecuador SRI, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio 2005, art. 132.

121 Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388*, Registro Oficial 849, Tercer Suplemento, 27 de septiembre de 2016. Art. 5.

122 Ecuador SRI, *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388*, Registro Oficial 849, Tercer Suplemento, 27 de septiembre de 2016. Art. 4.

<sup>123</sup> SRI, Oficio 917012019ocef000647, 08 de marzo del 2019.



Tabla N°. 3.9.

**Solicitudes de devolución en aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición**

CIUDAD	2016	2017	2018	2019
Cuenca		1	3	
Guayaquil	1	16	35	4
Portoviejo		3		1
Quito	3	111	202	12
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>131</b>	<b>240</b>	<b>17</b>
<i><b>Fuente: Sistema Nacional de Trámites</b></i>				
<i><b>Información con corte al 22 de enero del 2019</b></i>				

Fuente: SRI, Oficio 917012019ocef000647, 08 de marzo del 2019

De la información que se detalla en la tabla que antecede, se desprende que en la ciudad de Quito se atiende el mayor número de solicitudes de devolución en aplicación de convenios para evitar la doble imposición, por ende, el mayor riesgo así como la experticia de los funcionarios en el análisis de los casos es en esta ciudad del Ecuador.

**Ñ Caso 1.**

Se debe identificar si los pagos al exterior corresponden a un servicio, regalía o cualquier actividad que se enmarque en los artículos del respectivo convenio, o a un reembolso de gastos, ya que en lo segundo no podría haber una devolución, tomando en cuenta lo establecido en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde se menciona que los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías deben contar con la retención de Impuesto a la Renta<sup>124</sup>, y en el Reglamento para la aplicación de la misma

---

<sup>124</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, última modificación 21 de agosto de 2018, art. 48.

Ley, señala, que un reembolso al exterior para que sea deducible debe contar con la respectiva retención de Impuesto a la Renta.<sup>125</sup>

Sin embargo, hay que considerar que lo establecido en la norma interna antes mencionada, se refiere a un reembolso claramente identificado, es decir, que una persona natural o jurídica, actúe como intermediario en una operación, en este caso no es sujeta a devolución la retención efectuada, ya que el ingreso no le correspondería directamente y no se ampara bajo ningún beneficio establecido en los convenios internacionales.

Más aún, considerando el riesgo de que exista un abuso de convenio, ya que puede tratarse de una intermediación con un paraíso fiscal, ocasionando que se reduzca la base imponible del contribuyente ecuatoriano y un menor o ningún pago de tributos en el Ecuador por parte del no residente al aplicarse un convenio para evitar la doble imposición:

Figura N°. 3.10.

#### Gastos sin Sustancia Económica



Fuente: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

#### Planificación fiscal internacional, b. Tramas

Cabe aclarar, que de existir esencia económica en la operación realizada, por la cual el solicitante aplica un beneficio establecido en el convenio, y el error es en el concepto del

<sup>125</sup> Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario*, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010, última modificación 21 de agosto de 2018, art. 30.

comprobante de venta, el solicitante debe señalar claramente los fundamentos de hecho en la petición, y la administración tributaria verificará que cumpla con todas las condiciones para ser objeto de devolución.

### Ñ **Caso 2.**

Antes de solicitar la devolución en aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, de los valores retenidos de impuesto a la renta, se debe tomar en cuenta que tipo de sociedad es el agente de retención, ya que, como lo menciona la Resolución NAC-DGERCGC16-00000204 vigente hasta diciembre del ejercicio fiscal 2018, derogada por la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, vigente desde enero del ejercicio fiscal 2019, el monto máximo para aplicación del convenio de manera automática aplica siempre y cuando corresponda a costos y gastos deducibles para el agente de retención, caso contrario la aplicación de los beneficios establecidos en los convenios para evitar la doble imposición, se aplicarán automáticamente.

Por ende, hay sociedades que, aún cuando superen el monto máximo establecido para la aplicación directa de los beneficios del convenio para evitar la doble imposición, no deberán retener, por ejemplo las instituciones del Estado, ya que el pago al exterior no constituye un gasto deducible para la institución, adicionalmente la normativa ecuatoriana señala que las instituciones del Estado y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas se encuentran exentas de Impuesto a la Renta<sup>126</sup>, y sus recursos son transferidos mediante asignación presupuestaria, por lo que no pueden tener costos y gastos deducibles.

Por lo tanto, la devolución se debe solicitar como un pago indebido en aplicación del artículo 122 del Código Tributario, con los respectivos intereses.

### Ñ **Caso 3.**

Tomando en cuenta que, al momento de solicitar la devolución se debe especificar el periodo, impuesto y valor solicitado, es necesario que el solicitante tenga claro lo mencionado en el respectivo convenio para evitar la doble imposición, ya que los

---

<sup>126</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004, última modificación 21 de agosto de 2018, art. 9.

porcentajes de aplicación difieren de un Estado a otro, o incluso en el mismo convenio puede existir condiciones especiales para la aplicación de uno u otro porcentaje.

Por ejemplo el caso del Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta, en el artículo 12, menciona que las regalías pagadas de Ecuador a China pueden tributar en Ecuador, pero el impuesto no será mayor al 10%, sin embargo en el prólogo al final del convenio se menciona, que si estas regalías fueron objeto del Impuesto a la Salida de Divisas, el impuesto será de 8%.<sup>127</sup>

O el caso del Convenio para Evitar la Doble Imposición con Chile, en el artículo 12 señala, que el pago de Regalías de Ecuador a Chile será objeto de impuesto en un 10% si es por uso o derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos; y el 15% en todo lo demás.<sup>128</sup>

#### Ñ Caso 4.

A parte de los requisitos establecidos en la normativa interna del Ecuador, para la aplicación del respectivo convenio internacional vía devolución, es necesario considerar que dentro del mismo convenio pueden especificarse requisitos adicionales a verificarse.

Así es el caso del convenio para evitar la doble imposición con Italia, que en su artículo 29 establece que, los impuestos recaudados por el Estado Contratante, en este caso Ecuador, a través de retención en la fuente, y si el derecho a tributar está limitado por el convenio, la persona o sociedad italiana interesada debe solicitar la devolución, y adicional a los requisitos establecidos por la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, deben presentar una declaración del Estado Italiano, que certifique que el solicitante cumple las condiciones exigidas para ser beneficiario de lo establecido en el convenio.<sup>129</sup>

---

127 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta*, Tercer Suplemento del Registro Oficial 147, 19 de diciembre de 2013. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional,

128 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para Evitar Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio*, Registro Oficial 189, 14 de diciembre de 2003. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional, .

129 Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Italiana para Evitar Doble Imposición en materia de*

### Ñ Caso 5.

Se debe considerar también el tiempo de vigencia de los contratos de servicios y lo mencionado en cada Convenio Internacional respecto al Establecimiento Permanente, ya que también se especifica tiempos de acuerdo al servicio prestado por personas o sociedades extranjeras a Ecuador.

Estas características son propias de cada Convenio, por ejemplo, el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio entre Ecuador y España, en el artículo cinco menciona que, si se trata de obras de construcción o instalación, que supere los doce meses, este servicio se considerará como un establecimiento permanente, por lo que debe tributar en Ecuador.<sup>130</sup>

Pero en el caso del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuesto a la Renta, que de igual forma, en su artículo cinco menciona sobre los contratos de construcción e instalación, pero para este caso se considerará establecimiento permanente si el contrato supera los seis meses, y adicionalmente menciona que, si hay un contrato por prestación de servicios en general, entre Canadá y Ecuador, y este supere los 183 días en total, dentro de un periodo cualquiera de 12 meses, se considerará la existencia de un Establecimiento permanente, considerando que sea para el mismo proyecto o para uno relacionado, es decir que se verificará la permanencia en Ecuador por parte incluso de los dependientes de la sociedad Canadiense.<sup>131</sup>

Un caso muy similar al de Canadá, en lo que respecta establecimiento permanente relacionado con el tiempo de vigencia de los contratos, es el caso de Chile.

*Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión Fiscal*, Registro Oficial 407, 30 de marzo de 1990, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional, .

<sup>130</sup> Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Convenio, por ejemplo, el Convenio para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio entre Ecuador y España*, Registro Oficial 253, 13 de agosto de 1993. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional, .

<sup>131</sup> Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuesto a la Renta*, Registro Oficial 484, 31 de diciembre de 2001, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional, .

### Ñ Caso 6.

Se debe considerar que debido a una planificación tributaria internacional, puede darse el caso que una sociedad extranjera residente en un país, con el cual Ecuador mantiene un Convenio para Evitar la Doble Imposición, sea solo intermediaria, que cuente con un accionista nominativo, y el beneficiario efectivo se encuentre en Ecuador.

Figura N°. 3.11.

#### Ocultamiento del Beneficiario Efectivo



Fuente: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

Planificación fiscal internacional, b. Tramas

### Ñ Caso 7.

En el caso que se trate de servicios prestados por un país miembro de la Comunidad Andina de Naciones CAN a otro país miembro, los cuales sean por servicios no especializados, y que los mismos se presten desde el Estado Contratante proveedor del servicio, estos tributarán en el país desde donde se presta el servicio.

Es decir, por ejemplo:

La empresa C, domiciliada en Ecuador, contrata los servicio de **call center** a la sociedad B, domiciliada en Colombia, y la sociedad B, presta el servicio contratado por

Ecuador desde sus operadoras en Colombia, por lo cual no tiene la necesidad de trasladarse a Ecuador. Los ingresos que la sociedad B obtenga por el servicio, debe tributar en el país de residencia, en este caso en Colombia, ya que se trata de un servicio que no requiere un nivel de especialización.

El criterio de este caso, obedece al Proceso 125-IP-2010, del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en su artículo tercero de las conclusiones a la sentencia, en el que se señala que, el artículo 6 del Convenio de la CAN, establece el principio de la fuente productora respecto a las actividades empresariales, por lo que se establece que los ingresos serán gravados en el País miembro en el que se efectuó la actividad.<sup>132</sup>

#### Ñ Caso 8.

En el caso de un residente de un Estado que puede hacer uso de un beneficio establecido por un convenio para evitar la doble imposición de forma indirecta, a través de otro Estado que tenga un convenio con el primer Estado, es decir, puede realizar una operación desde otro Estado, es lo que se conoce como *treaty shopping*<sup>133</sup>, para mejor comprensión un ejemplo:

La Sociedad M, residente en Chile, firma un contrato por regalías para transmisión de experiencias, planos y procedimientos a través de un servidor informático con la Sociedad E, residente en Ecuador, pero el servidor informático se encuentra en Paraguay, bajo el control de la sociedad L.

La Sociedad M de Chile, y la Sociedad L de Paraguay, son parte un consorcio multinacional.

De esta manera el pago realizado de Ecuador a Chile, se beneficia del convenio firmado entre ambos Estados, sin embargo, el último beneficiario se encuentra en Paraguay, pero Ecuador no mantiene un Convenio para Evitar la Doble Imposición con

---

132 Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, “Proceso 125-IP-2010”, Conclusiones al Proceso, numeral tercero.

133 Sheyla Acosta y José Ignacio Troya, Seminario “CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – NIVEL BÁSICO”, dictado por el Servicio de Rentas Internas, julio de 2018.



Paraguay, pero Chile si, por ende el pago que realiza Chile a Paraguay también se beneficia del Convenio firmado entre ambos países.

Es decir, de esta manera se beneficia de un convenio a través de otro Estado.

Figura N°. 3.12.

### Flujo del Treaty Shopping



Fuente: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

Planificación fiscal internacional, b. Tramas

### Ñ Caso 9.

La identificación del tipo de renta que se aplica en una operación dada entre dos Estados es lo más importante, ya que puede aplicarse una renta que tribute en menor porcentaje en el Estado de Fuente o no tribute nada, cuando es correcto tener una



imposición mayor o total, es lo que se conoce como *rule shopping*<sup>134</sup>. Para mejor comprensión, un ejemplo:

La Sociedad T, residente en España, tiene un contrato con la sociedad Q, residente en Ecuador, para el uso de un programa que mejorará el servicio de cobro a los clientes, en el contrato se especifica que la sociedad T, otorga los derechos de autor del programa a la sociedad Q, para que haga mejoras de acuerdo a sus necesidades.

La sociedad Q, en Ecuador aplica el convenio para vitar la doble imposición con España, respecto al artículo correspondiente a beneficios empresariales y no retiene ningún valor.

Sin embargo, lo correcto es aplicar el artículo de Regalías, ya que hay transferencia de derechos, y retener el porcentaje correspondiente que menciona el convenio.

Es por estos casos específicamente, que se debe considerar lo mencionado en los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para establecer el tipo de renta a aplicar.

#### Ñ **Caso 10.**

Existen pagos que se realizan al exterior, los cuales a pesar de la existencia del documento de retención y la constancia de la información reportada por el agente de retención, se efectúan por el valor total de la operación.

Esto se conoce como *Gross Up*, que es una clausula en los contratos firmados entre las partes de diferentes Estados, en la que se estipula que cada una de ellas se encargará del pago de los impuestos establecidos en cada uno de los Estados, de esta manera no se afecta el pago al exterior, pero el afectado es el agente de retención.<sup>135</sup>

---

134 Sheyla Acosta y José Ignacio Troya, Seminario “*CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – NIVEL BÁSICO*”, dictado por el Servicio de Rentas Internas, julio de 2018.

135 Sheyla Acosta y José Ignacio Troya, Seminario “*CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – NIVEL BÁSICO*”, dictado por el Servicio de Rentas Internas, julio de 2018.

Figura N°. 3.13.

**Flujo del Gross Up**

Fuente: Elaboración propia

## 8. Ventajas y desventajas del límite como método de control para la aplicación de convenios para evitar la doble imposición vía reembolso

### 8.1. Ventajas

Las ventajas en la mayoría de los casos son para la administración tributaria del Ecuador, ya que al implementar como medida de control la aplicación de los beneficios establecidos en los convenios internacionales vía devolución, en las solicitudes atendidas se ha detectado casos en los que no se aplicó correctamente la exención o no cumplían con las condiciones para ser beneficiarios de las mismas, por lo tanto se ha podido tomar las acciones correspondientes para corregir el valor no tributado.

Como complemento al control que ejerce la administración tributaria sobre la aplicación de beneficios, están también las medidas anti-abuso de convenios, en especial el intercambio de información existente entre Ecuador y los Estados con los cuales tiene firmado convenios internacionales que permiten identificar operación que pueden generar un riesgo en la recaudación.

Otra ventaja para la administración tributaria, es el acceso a la información respecto a las operaciones comerciales, que es proporcionada por los no residentes en Ecuador para obtener la devolución del impuesto retenido, esta información facilita la verificación del cumplimiento de las formalidades de dichas operaciones, sin embargo, se evidencia únicamente el cumplimiento físico de los requisitos establecidos para el caso, pero no es suficiente para evidenciar la sustancia de la actividad económica.

Pero las ventajas no son solo para la administración tributaria, sino también para para los agentes de retención y los no residentes, ya que a través de la solicitud de devolución pueden transparentar sus operaciones, al identificar claramente la actividad que mantienen los no residentes en Ecuador, más aún si tienen un establecimiento permanente, para justificar los motivos por los cuales los servicios se prestan desde el exterior y no desde la sucursal en el país.

Para muchos no residentes en Ecuador, el proceso de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición a través de la devolución, es un mecanismo conocido, ya que es una práctica que varios países en el mundo realiza, por ende no tienen problema al momento de que el agente de retención aplique la retención respectiva, sin embargo no todos pueden estar de acuerdo con esto.

## **8.2. Desventajas**

Al igual que las ventajas, las desventajas son también para la administración tributaria del Ecuador, ya que los procesos de control son un trabajo minucioso que se debe cumplir en pro del País, más aún en el proceso de devolución, ya que tal como se mencionó en el contenido del capítulo uno y dos, debe ser expedito, es decir en un tiempo corto y ágil, sin trabas para los solicitantes, y para ello el plazo legal de 60 días hábiles puede resultar corto, considerando que el solicitante no cumpla con los requisitos establecidos mediante la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388, ya que la administración debe solicitar documentación en varios plazos hasta que se complete la información necesaria, es decir, como lo menciona la norma interna, para legitimar son 8 días hábiles, a ello hay que sumarle 10 días para completar o aclarar, y de ser necesario también se considera el plazo que va de 8 a 30 días para un término probatorio, dependiendo de la complejidad de la

información, e incluso, puede ser necesario un requerimiento al agente de retención, y sumado todos los plazos establecidos en el Código Tributario, el tiempo establecido para la atención, puede resultar muy corto, quedando pendiente varios análisis, que la administración puede incluir en un proceso posterior para verificación y control de las operaciones internacionales, he ahí la importancia de que el solicitante antes de ingresar la documentación en las oficinas del Servicio de Rentas Internas se asegure de cumplir con lo establecido en la norma.

La desventaja para el agente de retención es que, dada la implementación de este proceso de aplicación de los beneficios establecidos en los convenios de doble imposición a través de la devolución, los servicios contratados a no residentes pueden tener un costo más elevado, ya que los proveedores del exterior al verse afectados con la retención y a pesar de que tienen derecho a la devolución, si así lo establece el respectivo convenio, pueden elevar los costos, e incluso puede darse el caso en que los agentes de retención asuman dichas retenciones, generando un gross up, aunque no esté establecido en el contrato.

Tanto para el agente de retención como para el no residente, puede resultar engorroso el hecho de tener que hacer la traducción o solicitar la apostilla o certificación de los documentos emitidos por las autoridades del país de residencia, generando incluso costos adicionales, pero se debe considerar que estos documentos los debe tener el agente de retención para respaldo de sus operaciones, ya que el Servicio de Rentas Internas puede solicitar los sustentos de las operaciones en cualquier momento, o si entran en procesos de control, más aún, si la norma menciona que para aplicar los beneficios estipulados en Convenios Internacionales directamente debe contar con el respectivo certificado de residencia fiscal del proveedor de los servicios, por ende, aun cuando resulte complejo para el solicitante cumplir con los requisitos para la devolución, son respaldos con los que debe contar el agente de retención antes o durante el tiempo en que se genera el servicio por parte del proveedor del exterior.

Por desconocimiento o por temor de las acciones que puede tomar la administración tributaria, muchos de los no residentes en Ecuador, que han sido objeto de retención en sus operaciones comerciales, pueden no solicitar la devolución, y de esta manera una de las partes asumirá este valor, generando una elevación en el costo del servicio.

Ya que quien solicita la devolución es el no residente, y en la mayoría de los casos no tienen personal u oficinas en Ecuador, se ven en la necesidad de contratar los servicios de un profesional para cumplir con las formalidades ante la administración tributaria, creando un costo adicional a la operación, y adicionalmente esperar el tiempo establecido para tener la acreditación, significa un flujo de efectivo estático. Para el Ecuador, la aplicación de los convenios internacionales vía devolución es un mecanismo nuevo, y la falta de socialización de la normativa, requisitos y procedimiento puede sorprender a aquellos no residentes que reciben por cualquier tipo de renta que sea, y esto genera malestar por falta de conocimiento.

La aplicación de los beneficios establecidos en los convenios internacionales, tienen inconvenientes cuando son operaciones complejas, sobre todo cuando estas no se encuentran clasificadas en los mismos y el agente de retención tiene que interpretar al tipo de renta que corresponde, esto puede desencadenar en una negativa a la solicitud de devolución del no residente y posteriormente en un proceso de control y multas al agente de retención por las demás operaciones sobre las cuales se aplicó directamente la exención.



## Capítulo cuarto

### Conclusiones y recomendaciones

#### 1. Conclusiones

La posibilidad de limitar la aplicación automática de los beneficios señalados en los convenios para evitar la doble imposición mediante la norma interna, estableciendo montos máximos, tal como se menciona en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, esta norma se encuentra acorde a los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, tanto en el párrafo 26.2 de los comentarios al artículo 1, por ende al detectar abusos en la aplicación de los convenios internacionales, la administración tributaria ha adoptado medidas para controlar las operaciones que se pueden considerar de riesgo.

Para el residente extranjero que solicita la devolución en aplicación de un convenio internacional, esperar 60 días hábiles establecidos mediante la Resolución NAC- NAC-DGERCGC18-00000433 (aproximadamente 3 meses calendario) para tener la respuesta a la solicitud ingresada, es un tiempo largo que puede causar inconvenientes, y más aún si se trata de montos elevados; sin embargo, al considerar los procesos que debe realizar la administración tributaria para que el solicitante demuestre en derecho y no se presuma indefensión, el tiempo resultaría justo e incluso el funcionario responsable podría considerar un tiempo presionante, y tomando en cuenta los comentarios al artículo 1, en el numeral 26.2 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, en la que se menciona que el reembolso debe ser expedito. Considerando lo señalado en la Resolución NAC-DGERCGC18-00000433, publicada en el Registro Oficial 396 del 28 de diciembre del 2018, respecto al monto máximo de aplicación de los beneficios establecidos en los convenios internacionales se evidencia que al ser un proceso nuevo para la administración tributaria del Ecuador, el Servicio de Rentas Internas va acoplándose a las necesidades de los solicitantes, sin perder la esencia por la cual fue establecido dicho proceso, que es la de mantener un control respecto a las operaciones que pueden ocasionar una evasión o elusión fiscal.

Haciendo referencia al mismo comentario al artículo 1 del modelo de convenio de la OCDE mencionado en el párrafo anterior, en el que se señala textualmente que “...*el Convenio no regula las cuestiones de procedimiento y cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este la exigible en virtud del Convenio...*”<sup>136</sup> por ende el proceso es totalmente flexible a las normas y necesidades internas de cada país, , ya que la administración tributaria es la encargada de establecer tanto los requisitos como el proceso de verificación del derecho a los beneficios de cada convenio y plazos para atender las solicitudes de los no residentes en aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

En lo referente a la devolución, requisitos y plazos de atención a las solicitudes de devolución de los no residentes, se puede verificar que Panamá ha establecido un proceso mucho más complejo que el vigente actualmente en Ecuador, por ende este método de aplicación de convenios para evitar la doble imposición mediante reembolso o devolución no es un proceso único en el mundo, sino que dado las experiencias de cada país en lo que respecta a la mala aplicación de convenios o el abuso a los beneficios establecidos en los mismos, se puede considerar un proceso necesario para controlar todos los inconvenientes que se presentan al momento de definir la potestad tributaria de uno u otro país.

De la comparación entre los diferentes convenios firmados por Ecuador con otros países, se evidencia que en cada uno ellos se establecen diferentes condiciones para considerar una actividad o parte de ella, como la existencia de un establecimiento permanente en el país, por esa razón, la administración tributaria puede tomar en cuenta la documentación ingresada por el no residente para la verificación de los ingresos que se le atribuyen, y de identificarse o presumirse la existencia de un establecimiento permanente, la administración puede solicitar que se identifiquen ciertas condiciones que podrían afectar a la devolución.

---

<sup>136</sup> OCDE Comité de Asuntos Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 22 de julio de 2010, pág. 9.



También se debe considerar que quien solicita la devolución es un tercero, es decir, un apoderado del no residente, que no tiene mayor conocimiento de la operación o de detalles específicos de los servicios prestados por el no residente, en este sentido puede resultar inesperado el tener que sustentar ante la administración tributaria que la actividad tenga sustancia económica dentro del país, más aún, cuando en los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE se menciona que debe ser un mecanismo expedito, y los requisitos están detallados en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000388.

Luego del análisis realizado en el presente trabajo, se identifica que el proceso de devolución en aplicación de un convenio para evitar la doble imposición es una forma de control, que le representa a la administración tributaria el uso de recursos con el objetivo de identificar casos que ponen en riesgo la recaudación impositiva, pero que dado las malas prácticas tributarias internacionales, es necesario este tipo de controles.

## **2. Recomendaciones**

Se debe reconocer que, muchos casos de evasión y elusión fiscal se deben a las malas prácticas tributarias y a los vacíos que existe en los mismos convenios internacionales, o en las normas internas de cada país, más por la parte en que la mayoría de ellos han estado vigentes durante muchos años sin ninguna actualización, mientras que las operaciones comerciales han ido cambiando de una forma muy acelerada, dejando a los convenios en parte obsoletos para cubrir con las necesidades de control de cada Estado, por ende la primera recomendación es que se deben actualizar los términos de negociación de los convenio, para que estén acorde a la situación interna de cada país, pero para ello es necesario de varios factores, siendo el principal, el que los Estados involucrados estén de acuerdo con esta actualización.

También se podría considerar una cooperación mutua entre los solicitantes y la administración tributaria, ya que si se mantiene un compromiso a través de la revisión de documentos previo al ingreso del trámite, mediante la cual se pueden identificar y corregir inconsistencias, para que al momento del ingreso del trámite se encuentre completo, esto reduciría el tiempo de atención, agilitando incluso el tiempo de acreditación.

La administración tributaria debe respetar lo señalado en el modelo de la OCDE, en el aspecto de atención de las solicitudes de devolución de forma expedita y sin muchas

formalidades, considerando lo establecido por la misma administración en las resoluciones vigentes, y debe existir unificación en los criterios de análisis por parte de los funcionarios encargados del proceso.

En las Resoluciones NAC-DGERCGC18-00000433 y NAC-DGERCGC16-00000388, no se señala aspectos referentes al análisis de información específica, la cual es objeto de requerimientos de información, que serían innecesarios si estuvieran establecidos en la norma, esta puede ser la información necesaria para descartar un establecimiento permanente, mediante la justificación del tiempo de permanencia en el país de las personas, si se trata de un servicio o del tiempo de duración del contrato si se trata de construcción e instalaciones.

También puede ser referente a la forma de pago, ya que no siempre se realiza el pago al exterior, sino que puede existir una compensación de cuentas o permanecer en una cuenta por pagar.

Entre otras, estas condiciones deberían estar estipuladas en la norma establecida por la administración tributaria, para que los solicitantes ingresen la información desde el primer momento que realicen la solicitud, reduciendo de igual forma los tiempos de atención.

Al igual que en todos los otros impuestos que administra el Servicio de Rentas Internas, debe darse una socialización sobre la aplicación de los beneficios establecidos en los convenios para evitar la doble imposición vía devolución, sobre normativa y requisitos, así como capacitaciones dirigidas a los agentes de retención, para que sea de conocimiento general.

El Servicio de Rentas Internas debe establecer mediante resolución que documentos ya fueron presentados en solicitudes de devolución anteriores, ya no es necesario volverlos a presentar, para ello se puede establecer algún casillero específico en el formulario o en un formato de información.

## Bibliografía

- Begoña García-Rozado González, Carolina del Campo Azpiazu, María José Garde Garde. *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*. España 2016. Edición Fiscal CISS.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual CIAT de Control del Planeamiento Tributario Internacional*. 2007.
- Comunidad Andina de Naciones, “*Reseña Histórica*”, Comunidad Andina de Naciones, <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=195&tipo=QU&title=resena-historica>
- “*Somos Comunidad Andina*”, ¿Qué es la CAN?, Comunidad Andina de Naciones, párr.1 y Nuestros Objetivo, párr. 12, [www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina](http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=189&tipo=QU&title=somos-comunidad-andina).
- “*Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos*”, Informe final de consultoría, 03 de noviembre de 1999, Consultor Alfredo Lewin Figueroa, <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.PDF>
- Convención de Viena, *Sobre el Derecho de los Tratados*, Viena, 23 de mayo de 1969.
- Dirección General de Impuestos, *resolución No. 201-15144* del 2 de septiembre de 2015, [https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/27863/GacetaNo\\_27863\\_20150908.pdf](https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/27863/GacetaNo_27863_20150908.pdf)
- Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*.
- Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 del 20 octubre 2008.
- Ecuador, *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, Registro Oficial N° 206 del 02.12.1997.
- Ecuador Servicio de Rentas Internas, *Ecuador Avanza hacia adhesión a la Convención Multilateral de Intercambio de Información Tributaria*, 10 de mayo de 2018. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle-noticias?idnoticia=558&marquesina=1>
- Departamento de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Fiscales - SRI. <https://cef.sri.gob.ec/mod/page/view.php?id=10535>

- Ley Orgánica para la reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, Registro Oficial Suplemento 150 de 29 de diciembre de 2017, Última modificación el 21 de agosto de 2018, Primera Disposición General.
- *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004, Última modificación el 21 de Agosto de 2018.
- *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio 2010, Última modificación: 26 de abril 2018.
- *Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*, Comunidad Andina de Naciones, Registro Oficial 457 de 9 de noviembre del 2004, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>
- *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204*, Registro Oficial No. 775 del 14 de junio de 2016.
- *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433*, Registro Oficial No. 396 del 28 de diciembre del 2018.
- *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388*, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 849 de septiembre 27, 2016.
- *Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios*, Decreto Ejecutivo No. 430, Registro Oficial 247 de 30 de julio 2010, Última modificación el 13 de junio 2016.
- “*Establecer las normas para la retención del Impuesto a la Salida de Divisas en la acreditación de valores en cuentas del exterior, derivada de actos administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas*”, Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000512 suplemento al Registro Oficial No. 85 del 22 de septiembre de 2017.
- “*Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta*”, Tercer Suplemento del Registro Oficial No.147, de diciembre 19 de 2013. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional,
- “*Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para Evitar Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la*

- Renta y al Patrimonio*”, Registro Oficial No. 189 de 14 de diciembre de 2003.  
<http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional.
- “*Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Italiana para Evitar Doble Imposición en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión Fiscal*”, Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional, .
- “*Convenio, por ejemplo, el Convenio para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio entre Ecuador y España*”, Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993.  
<http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional.
- “*Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para Evitar Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuesto a la Renta*”, Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001,  
<http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>, Fiscalidad Internacional.
- Planificación fiscal internacional, b. Tramas.  
<http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

Ecuador, *CONVENCION DE LA HAYA SOBRE LA APOSTILLA*, Registro Oficial No. 410 del 31 de agosto 2004.

Ecuador Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, “*Apostillas y Legalizaciones*”, *Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana*, accedido el 23 de septiembre de 2018,  
<https://www.cancilleria.gob.ec/legalizaciones-apostillas/>

Encolombia, Código Civil, *De La Prescripción en general*,  
<https://encolombia.com/derecho/codigos/civil-colombiano/codcivillibro4-t41/>

Hermann Heller, *La soberanía, Contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1965, p228, citado por César Montaña Galarza “*Manual de Derecho Tributario Internacional*”, Univeridad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito 2007.

- Instituto de Estudios Fiscales, *LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES*, Vallejo Chamorro José María; Gutiérrez Lousa Manuel, 2001.
- José Manuel Calderón Carrero, Wolters kluwer, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, España S.A. 2014.
- José Manuel Calderón Carrero, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, IFA Group Mexicano, A.C., 2016.
- La Doble Imposición Tributaria*, 17 de julio de 2014, <https://www.derechoecuador.com/la-doble-imposicion-tributaria>. La doble imposición Tributaria. Ecuador 2014
- Márquez Sillero Carmen, *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre sociedades*, 4ta edición. 2015, La ley Grupo wolters kluwer.
- Montaño Galarza César, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: rentas obtenidas en el exterior, 2007).
- Montaño Galarza César, *El Ecuador y los problemas de la Doble Imposición Internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar Ecuador, Corporación /editorial Nacional, Quito Ecuador 1999.
- Naciones Unidas, “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, Naciones Unidas New York 2013.
- Naciones Unidad, “*La Organización*”, *Accedido 11 de agosto de 2018*, <http://www.un.org/es/about-un/>.
- Néstor Carmona Fernández, *Guía del impuesto sobre la renta de no residentes*, 2015.
- Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, “*Presentación del Convenio Modelo*”, “*ámbito de Aplicación*”, Julio 2010.
- Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, “*Presentación del Convenio Modelo*”, “*Ámbito de Aplicación*”, Julio 2010.
- OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2014.

- Panamá, *CÓDIGO FISCAL de la República de Panamá*, Ley N° 8, de 27 de Enero de 1956, última Actualización 2015. <http://www.dbbasociados.com/wp-content/uploads/2016/05/CODIGO-FISCAL-ACTUALIZADO-2015.pdf>
- Renée A. Villagra Cayamana, *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, 28 de mayo 1996.
- Servicios al Exportador. Prom Perú, *.Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria (CDI) Perú- Can*, Prom Perú, 2016.
- Sheyla Acosta y José Ignacio Troya, Seminario “*CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – NIVEL BÁSICO*”, dictado por el Servicio de Rentas Internas, julio de 2018.
- Sistema Único de Información Normativa, *Ley 1437* de enero 2011, <http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1680117>.
- Troya Jaramillo José Vicente, *Manual de Derecho Tributario*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito 2014.
- Sistema Único de Información Normativa, *Decreto 186 de 2013*, <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1832578>
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, “*Proceso 125-IP-2010*”.





## **Anexos**

Anexo 2. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204, Registro Oficial No. 775 del 14 de junio de 2016.

Anexo 3. Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433, Registro Oficial No. 396 del 28 de diciembre del 2018,

Anexo 4. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000388, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 849 de septiembre 27, 2016.

Anexo 5. Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000512 suplemento al Registro Oficial No. 85 del 22 de septiembre de 2017

Anexo 6. Resolución No. 201-15144 del 2 de septiembre de 2015

Anexo 7. Oficio de respuesta No. 917012019OCEF000647